

LA PROTECCIÓN DEL PATRIMONIO HISTÓRICO ESPAÑOL A TRAVÉS DE LA NORMATIVA FISCAL

Andrés GARCÍA MARTÍNEZ (1)

Resumen

En este trabajo se aborda el estudio de los beneficios fiscales contemplados en el sistema tributario estatal y en la normativa de los impuestos locales dirigidos de forma específica a la protección, difusión y acrecentamiento del Patrimonio Histórico Español. Se trata, en definitiva, de medidas de fomento de estos bienes culturales que tratan de compensar las cargas y deberes que respecto a los mismos han de soportar sus titulares.

Abstract

This paper deals with the current tax benefits foreseen by the State tax system and the local tax system in order to foster the protection, the promotion and the enlargement of the Spanish cultural heritage. In short, it addresses the measures which intend to nurture this heritage with a view to alleviate the levies and duties the owners may bear.

Palabras clave

Bienes culturales, Patrimonio Histórico Español, beneficios fiscales, fiscalidad, impuestos.

Key words

Cultural property, Spanish (historical) heritage, tax benefits, taxation, taxes.

SUMARIO: I. Introducción; II. Beneficios fiscales por la titularidad de bienes del patrimonio histórico español; 1. Beneficios fiscales en el impuesto sobre bienes inmuebles; A) La exención relativa a los bienes integrantes del PHE; a) Caracterización general de la exención; b) El ámbito objetivo de la exención; c) El carácter rogado de la exención y el momento del comienzo de su disfrute; d) La excepción a la exención representada por los bienes afectos a explotaciones económicas; B) La bonificación potestativa para los bienes del PHE afectos a explotaciones económicas; 2. Beneficios fiscales en el impuesto sobre el patrimonio; III. Beneficios fiscales por actuaciones para la protección y difusión de bienes culturales; 1. Deducciones estatales en la imposición sobre la renta por gastos de conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de bienes del PHE; 2. Deducciones estatales en la imposición sobre la renta por donativos dinerarios para actuaciones relaciona-

(1) Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Autónoma de Madrid. andres.garcia@uam.es

das con bienes del PHE; IV. Beneficios fiscales por la adquisición de bienes del PHE; 1. Deducciones estatales en la imposición sobre la renta por adquisición de determinados bienes del PHE; 2. Reducciones en la base imponible del ISD por la adquisición gratuita, mortis causa o inter vivos, de bienes del PHE; V. Beneficios fiscales por la transmisión de bienes del PHE; 1. La deducción por donativos en los impuestos sobre la renta; 2. Exención en el impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana; VI. La importación de bienes del PHE y el IVA; 1. Concepto de importación de bienes muebles del PHE; 2. Clases de importación; A) importaciones en función del origen de los bienes: comunitarias y extracomunitarias; B) Importaciones en función de su carácter temporal o definitivo; a) Las importaciones temporales; b) Las importaciones definitivas; VII. La dación de bienes del PHE en pago de deudas tributarias; VIII. Imputación fraccionada de las ayudas públicas percibidas para la conservación y rehabilitación de bienes del PHE.

I. INTRODUCCIÓN

NO sabría por dónde comenzar este trabajo sin evocar aquellos días de noviembre en los que hablamos de *Derecho y Cultura*, sin volver a sentir la gratitud profunda de entonces hacia las profesoras Elena Rodríguez Pineau y Soledad Torrecuadrada, por la palabra, por el talante, por su invitación a compartir esta pasión con tan excelentes compañeros de mesa.

El artículo 46 de la Constitución establece que «los poderes públicos garantizarán la conservación y promoverán el enriquecimiento del patrimonio histórico, cultural y artístico de los pueblos de España y de los bienes que lo integran...». El sistema fiscal se ha mostrado como un instrumento idóneo para contribuir al cumplimiento de esos objetivos pues, como es sabido, los tributos pueden asumir determinadas finalidades extrafiscales. En efecto, a través del establecimiento de un elenco de beneficios fiscales repartidos por distintos impuestos de nuestro sistema, el Legislador ha otorgado medidas de fomento de carácter indirecto (las medidas directas consistirían en subvenciones) a los titulares de los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español (PHE). La justificación de muchos de estos incentivos fiscales se encuentra en la necesidad de compensar a los titulares de este tipo de bienes, especialmente respecto a aquellos bienes que gozan de una protección especial o reforzada en la normativa estatal sobre el patrimonio histórico español, por los deberes y obligaciones en orden a la conservación de tales bienes y a la exposición pública o visita del público a los mismos que tal normativa les impone.

En este trabajo vamos a intentar dar una visión de los beneficios fiscales establecidos por el Estado en su normativa tributaria y en la de las Entidades locales. Somos conscientes de que también las Comunidades Autónomas han establecido beneficios fiscales en ciertos impuestos cedidos principalmente, ligados a la protección de patrimonio histórico-artístico de la respectiva Comunidad Autónoma, pero la limitación a la que debe sujetarse este trabajo nos obliga a no entrar en el estudio de esa normativa. Además, nos vamos a centrar en el análisis de los beneficios fiscales como instrumento de protección del PHE, por lo que vamos a dejar fuera de nuestro estudio otras medidas que pueden tener una finalidad protectora de tales bienes, como es el caso de la tasa de exportación, tributo aplicable a la exportación de bienes del PHE con una clara finalidad disuasoria frente a la salida de tales bienes del territorio nacional.

II. BENEFICIOS FISCALES POR LA TITULARIDAD DE BIENES DEL PATRIMONIO HISTÓRICO ESPAÑOL

1. BENEFICIOS FISCALES EN EL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES

A. La exención relativa a los bienes integrantes del PHE

a) *Caracterización general de la exención*

El Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) es un impuesto municipal de exacción obligatoria para todos los municipios que, destacadamente, grava la propiedad de los bienes inmuebles de naturaleza urbana (2). Se trata de un impuesto periódico que se va a exigir anualmente y que para la cuantificación de la deuda tributaria va a partir del valor catastral asignado a los inmuebles objeto de gravamen. Es un impuesto, en consecuencia, de cierta importancia recaudatoria, pues no en vano constituye la principal fuente de ingresos de la Hacienda municipal, del que son contribuyentes los propietarios de los bienes gravados (3).

La normativa reguladora del IBI establece una exención específica aplicable a los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español (4). Está contemplada en

(2) El hecho imponible del IBI, definido en el artículo 61 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLRHL) somete a gravamen tanto a los bienes urbanos como a los rústicos, bien se tenga sobre ellos un derecho de propiedad, bien se tengan determinados derechos reales (superficie, usufructo) o, en fin, bien se trate de una concesión administrativa. Desde el punto de vista de nuestro objeto de estudio, resulta claro que la incidencia de este impuesto se producirá de forma destacada sobre la propiedad de bienes inmuebles de naturaleza urbana. Un completo análisis sobre el IBI puede verse en GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L., «El Impuesto sobre Bienes Inmuebles», en AA.VV., *Los tributos locales*, Thomson Reuters - Civitas, 2.ª edición, Cizur Menor, 2010, p. 33 y ss.

(3) Como destaca GARCÍA LUIS, T., «Una visión general del régimen impositivo del Patrimonio Histórico Español», en AA. VV., *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Tomo I, Lex Nova, Valladolid, 2005, p. 1249, el IBI «es el impuesto de mayor alcance de los que gravan la mera titularidad del PHE. Es decir, se aplica a todo tipo de personas (físicas o jurídicas), a las entidades sin personalidad jurídica como tales, y, en todos los casos, tanto a los residentes como a los no residentes en España».

(4) Hay que tener en cuenta, como ha hecho notar RAMOS PRIETO, J., «La protección del patrimonio cultural a través del sistema tributario: análisis de la experiencia española», en PEINADO HERREROS, M.A. (COORD.), *I Congreso Internacional «El patrimonio cultural y natural como motor de desarrollo: investigación e innovación»*, edición de la Universidad Internacional de Andalucía, Sevilla, 2012, p. 551, que en el IBI existen exenciones de carácter subjetivo o mixto, como la prevista en el artículo 62.1.c) del TRLRHL para los inmuebles de la Iglesia Católica, que «comprende los templos y capillas, residencias de obispos, canónigos y sacerdotes, las oficinas de la curia diocesana, los seminarios y las casas o conventos de las órdenes, sin necesidad de que hayan sido declarados expresa e individualmente bienes del PHE.» Efectivamente, esas exenciones pueden alcanzar, entre otros, a bienes que formen parte del PHE, pero entendemos nosotros que el fin que justifica estas exenciones subjetivas o mixtas no es el fin específico de protección del PHE sino que las mismas se fundamentan en el tipo de ente titular de los inmuebles, atendiendo a la función pública o social que el mismo desarrolla, por lo que no nos vamos a centrar en el análisis de este tipo de exenciones (por ejemplo, la establecida para los bienes de la Iglesia católica, o la establecida para los bienes de las fundaciones benéfico-docentes, etc.) porque, como hemos indicado, el ámbito objetivo y la finalidad de estas exenciones no se circunscriben a los bienes del PHE ni a su protección o fomento aunque, efectivamente,

el artículo 62.2.b) del TRLRHL (5). Se trata de una exención total, ya que exime de la totalidad del pago de la prestación tributaria; permanente, ya que una vez reconocida opera indefinidamente para los siguientes períodos impositivos, salvo las posibles modificaciones normativas de la configuración misma de la exención; rogada, ya que es necesario formular la correspondiente solicitud de la exención y, consecuentemente, obtener el reconocimiento de la exención por parte de la Administración tributaria competente [normalmente, esta será la propia Administración municipal, salvo los casos de delegación intersubjetiva en otras Administraciones de la competencia para el reconocimiento de beneficios fiscales en los tributos locales (6)]; de carácter objetivo, ya que opera en función de la calificación de los bienes como integrantes del PHE, con determinados requisitos en cuanto a la protección de dichos bienes, pero no en función de quién sea el sujeto titular de tales bienes. En este sentido, la exención es predicable tanto si los bienes son de titularidad pública como si lo son de titularidad privada. Lo cual está en consonancia con el contenido del artículo 46 de la CE y con la propia Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, que incluye dentro de este concepto bienes de una y otra titularidad (7). Ello no obstante, como veremos seguidamente, la reciente modificación del artículo 62.2.b) del TRLRHL ha introducido un cierto carácter subjetivo en la exención respecto a aquellos bienes del PHE en los que se ejerzan actividades económicas y ello porque en este caso solo van a quedar exentos los bienes de los que sean titulares determinadas entidades. Efectivamente, se trata de una exención condicionada a que los bienes integrantes del PHE que estén ampara-

en algunos casos tales bienes puedan quedar amparados por este tipo de exenciones subjetivas al estar bajo la titularidad de los entes exentos.

(5) Como ha explicado BORDALLO MONTALVO, L., *Exenciones tributarias e impuestos locales*, tesis doctoral dirigida por la profesora A. AGULLÓ AGÜERO, Área de Dret Financer i Tributari, Departament de Dret, Universitat Pompeu Fabra, Barcelona, 2006, p. 167, el artículo 62.2.b) del TRLRHL era heredero del artículo 63.2.b) de la Ley 39/1988 Reguladora de las Haciendas Locales (LRHL), en la redacción que al mismo dio la Ley 51/2002, que vino a sustituir al anterior artículo 64.j) de la LRHL introduciendo una única modificación en la redacción originaria de la norma, sin consecuencias prácticas, consistente en la sustitución –a la hora de delimitar los bienes que, ubicados en sitios y conjuntos históricos, pueden gozar del beneficio– de la referencia que antes se efectuaba al artículo 86 del Reglamento de Planeamiento Urbanístico por la cita concreta de esta norma como Real Decreto 2159/1978, de 23 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de planeamiento para el desarrollo y aplicación de la Ley sobre régimen del suelo y ordenación urbana. Recientemente, con efectos a partir del 1 de enero de 2013, la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, ha añadido un nuevo párrafo al artículo 62.2.b), el párrafo final del precepto, en el que, como veremos posteriormente, se va a limitar el ámbito de aplicación de la exención, excluyendo del mismo a los bienes integrantes del PHE que se encuentren afectos a explotaciones económicas, salvo que los mismos pertenezcan a determinadas entidades.

(6) Sobre las técnicas de delegación intersubjetiva de competencias en los tributos locales y de colaboración interadministrativa en la aplicación de los mismos puede consultarse la magnífica obra de BARQUERO ESTEVAN, J. M., *Gestión tributaria y relaciones interadministrativas en los tributos locales*, Montecorvo- UAM, Madrid, 1999, pp. 103 y ss.

(7) Señala PARADA VÁZQUEZ, R., *Derecho administrativo III. Bienes públicos. Derecho urbanístico*, 8.ª edición, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2000, p. 284, que la ley y la Constitución hacen abstracción para definir el concepto de Patrimonio Histórico de la titularidad pública o privada de los bienes. Ello, unido a la gran amplitud del concepto, comporta una variedad de regímenes jurídicos a través de los cuales se consiguen las finalidades unitarias de protección, conservación y disfrute colectivos de tales bienes.

dos por el presupuesto de hecho de la exención no estén afectos a explotaciones económicas, salvo que, en tal caso, sean de titularidad de los Entes públicos territoriales (Estado, Comunidades Autónomas y Entes locales) o de sus organismos autónomos o bien que les resulte de aplicación alguno de los supuestos de exención previstos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. De no cumplirse esta condición, tales bienes no gozarán de exención, pudiendo los municipios, no obstante, como veremos posteriormente, establecer una bonificación potestativa sobre la cuota íntegra del IBI, limitada, como máximo, al 95 por 100 de la misma (8).

b) *El ámbito objetivo de la exención*

En cuanto al ámbito objetivo de la exención, esto es, el grupo de bienes inmuebles a los que resulta aplicable –dejando a salvo la condicionalidad aludida relativa a la no afectación de tales bienes a una explotación económica–, de acuerdo con lo señalado en el TRLRHL la exención comprendería las categorías de bienes integrantes del PHE que exponemos a continuación.

1) Los declarados expresa e individualizadamente monumento o jardín histórico de interés cultural mediante real decreto, en la forma establecida en el artículo 9 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español e inscritos en el registro general a que se refiere su artículo 12 como integrantes del Patrimonio Histórico Español.

A tal efecto, hay que tener en cuenta que, tal y como indica el artículo 15.1 de la LPHE, «son monumentos aquellos bienes inmuebles que constituyen realizaciones arquitectónicas o de ingeniería, u obras de escultura colosal siempre que tengan interés histórico, artístico, científico o social.» En cuanto a qué deba considerarse como jardín histórico, el artículo 15.2 de la LPHE lo define como «el espacio delimitado, producto de la ordenación por el hombre de elementos naturales, a veces complementado con estructuras de fábrica, y estimado de interés en función de su origen o pasado histórico o de sus valores estéticos, sensoriales o botánicos.»

La exención en el IBI para estos bienes culturales unitarios queda restringida a aquella categoría de bienes integrantes del PHE que goza de la máxima protección en la LPHE, esto es, a los bienes declarados de interés cultural e inscritos en el registro general de bienes de interés cultural previsto en el artículo 12.1) de la LPHE (9). La integración del presupuesto de hecho de la norma de exención plan-

(8) Esta condición para el disfrute de la exención ha comenzado a aplicarse a partir del 1 de enero de 2013 y obedece al párrafo final añadido en el artículo 62.2.b) por el artículo 14.3) de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica (BOE de 28 de diciembre de 2012).

(9) Como han destacado, entre otros, GARCÍA LUIS, T., «Una visión general...», cit., p. 1234, la constancia registral de los bienes es de enorme trascendencia desde el punto de vista fiscal, dado que la inscripción en dichos registros se erige en un requisito constitutivo para gozar de diversos beneficios fiscales previstos en la normativa tributaria. En el mismo sentido, RAMOS PRIETO, J., «La protección del patrimonio cultural...», cit., p. 545, indica que la existencia de regímenes específicos reforzados de protección de los bienes integrantes del PHE tanto en la normativa estatal como en la normativa aprobada por las Comunidades Autónomas reviste también una gran importancia en el ámbito

tea el problema de determinar si una vez incoado el expediente para la declaración de un bien como de interés cultural, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9 de la LPHE, resulta aplicable la exención. La duda se genera porque el artículo 11.1) de la LPHE establece el adelantamiento provisional de las medidas de protección propias del régimen de los bienes declarados de interés cultural al momento de la incoación del expediente para la declaración de un bien como BIC (10). Además, el artículo 12 de la LPHE establece la obligación de notificar al registro general de bienes de interés cultural la incoación de los expedientes de declaración de bien de interés cultural, que causarán la correspondiente anotación preventiva hasta que recaiga resolución definitiva. Con fundamento en estos preceptos algún autor ha interpretado que es aplicable la exención en el IBI a los bienes inmuebles desde el momento de la incoación del respectivo expediente de declaración de bien de interés cultural (11). Para esa tesis, si el procedimiento concluyese, finalmente, sin una resolución favorable a favor de la declaración del bien como de interés cultural, se procedería al pago del impuesto no satisfecho en su momento, con los correspondientes intereses de demora (12). También en la jurisprudencia encontramos alguna resolución favorable a la aplicación de la exención a los bienes respecto a los que se haya incoado el expediente de declaración de bien de interés cultural (13).

Sin embargo, no compartimos esta tesis, ya que una cosa es que la LPHE extienda su propio régimen de protección para los bienes declarados de interés cultural a los bienes respecto a los cuales se incoe un expediente de declaración de bien de interés cultural, esto es, que adelante el régimen de protección al momento de la incoación misma del expediente, lo cual, lógicamente, está en consonancia con los propios fines que inspiran la regulación estatal sobre patrimonio histórico español, y otra muy distinta es que tal extensión que, recordemos, realiza expresamente la LPHE, se proyecte sobre la norma tributaria que establece la exención. Y ello porque el artículo 62.2.b) del TRLRHL al establecer el presupuesto de hecho de la

tributario, ya que la mayoría de las medidas fiscales en vigor están supeditadas a que los bienes en cuestión estén acogidos a las respectivas categorías o regímenes de protección reforzada de los bienes culturales.

(10) Señala, en concreto, el artículo 11.1) de la LPHE que «la incoación de expediente para la declaración de un Bien de Interés Cultural determinará, en relación al bien afectado, la aplicación provisional del mismo régimen de protección previsto para los bienes declarados de interés cultural.»

(11) En este sentido se manifiesta GARCÍA LUIS, T., «Una visión general...», cit., p. 1253, para el que «la LPHE somete a estos bienes, desde la incoación del expediente, al mismo régimen de protección (y de limitaciones de las facultades de disposición por sus titulares) que los ya declarados como tales, por lo que puede defenderse, sin necesidad de recurrir a la analogía (prohibida en materia de exenciones, como es sabido), pues ésta sólo surge cuando existe previamente una falta de regulación, una laguna normativa, que tales bienes son ya equiparables a los bienes ya inscritos y, por tanto, estarían exentos.»

(12) Así lo interpreta GARCÍA LUIS, T., «Una visión general...», cit., p. 1253, para el que la exención en estos casos tiene un carácter provisional.

(13) Así, por ejemplo, señala la STSJ de Madrid de 30 de marzo de 2000 (JT 2000/1772), que *«ha de considerarse que la incoación del propio expediente administrativo para proceder a declarar el bien como de interés cultural e histórico artístico, provoca la aplicación de la exención que se discute por dos razones fundamentales. En primer lugar, de dicha incoación se derivarán una serie de limitaciones previstas en la Ley 16/1985 de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Artístico, que constituye el propio fundamento de la exención debatida. Y, en segundo lugar, dicho edificio se encontraba ya incluido en el catálogo de edificios protegidos por el Plan General de Ordenación Urbana de Madrid, según se acredita por la certificación obrante en la pieza de prueba de la recurrente.»*

norma de exención se refiere de forma clara y expresa a los bienes declarados como de interés cultural que estén inscritos en el registro general contemplado en el artículo 12 de la LPHE como tales bienes de interés cultural. Recordemos, además, que el artículo 14 de la LGT prohíbe la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales (14). Por tanto, la norma de exención no contempla a los bienes que no han sido todavía declarados de interés cultural pero respecto a los cuales se ha incoado el respectivo expediente a tal efecto (15). Que la LPHE extienda expresamente a tales bienes con carácter provisional hasta que recaiga la resolución expresa el régimen de protección previsto para los bienes declarados de interés cultural no alcanza a la exención tributaria prevista en el IBI para este último tipo de bienes, sino que se limita al propio régimen establecido en la LPHE (16). Otra cosa es que sea conveniente o necesario coordinar en este punto la normativa sobre PHE y la normativa tributaria que establece los beneficios fiscales como una forma más de fomento o protección de los bienes del PHE, por lo que, de *lege ferenda* se debería modificar en este punto la norma de exención en el IBI para incluir en el ámbito de la misma también a los bienes inmuebles respecto a los cuales se hubiese iniciado un expediente de declaración de bien de interés cultural (17).

Una cuestión interesante que se plantea con esta exención es que la misma se refiere a la declaración de los inmuebles como bienes de interés cultural y a su inscripción en el Registro general de tales bienes, previsto en la normativa estatal del Patrimonio Histórico Español, pero no se refiere a la declaración e inscripción como bien de interés cultural que haya sido realizada por una Comunidad Autónoma (18). Esto puede plantear varias situaciones: en primer lugar, cuando el bien de interés cultural, declarado por una Comunidad Autónoma, haya sido inscrito tam-

(14) Sobre la analogía en materia tributaria resulta de obligada referencia el trabajo de PALAO TABOADA, C., «Tipicidad e igualdad en la aplicación de las normas tributarias. (La aplicación de la analogía en Derecho tributario)», *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, núm. 1, 1997, pp. 219-243.

(15) En este sentido, señala BORDALLO MONTALVO, L., *Exenciones tributarias...*, cit., p. 170, «creemos que esta anticipación del régimen propio de los bienes de interés cultural no tiene reflejo en el ámbito tributario, por cuanto el artículo 62.2.b) TRLRHL parecería exigir la existencia de la efectiva declaración expresa e individual como monumento o jardín histórico y la inscripción del bien en el Registro General, como requisitos previos y necesarios para la aplicación del beneficio.»

(16) En este sentido, la STSJ de Andalucía de 8 de junio de 1999, (rec. 1008/1995), en relación con la incoación del expediente de declaración de bien de interés cultural del Patio del antiguo Convento de San Ascasio (o San Acacio), en Sevilla, y con la liquidación del IBI girada por el Ayuntamiento de la capital hispalense correspondiente al año 1994 –cuando ya estaba incoado el expediente– pero antes de que recayese la resolución declarando tal bien como de interés cultural –lo que se produjo en el año de 1995– considera que los efectos del régimen provisional de protección durante la tramitación del expediente de declaración de bien de interés cultural no alcanzan a la exención en el IBI.

(17) Teniendo en cuenta, además, que en ocasiones la tramitación del expediente de declaración de bien de interés cultural puede demorarse varios años, como sucede, por ejemplo, en el caso de la STSJ de Andalucía de 8 de junio de 1999, (rec. 1008/1995), en el que la incoación del expediente para la declaración de bien de interés cultural del Patio del antiguo Convento de San Ascasio, en Sevilla, se produjo en el año 1987 y la resolución de tal expediente, que fue favorable a la declaración del bien como de interés cultural, se produjo en el año 1995. El contribuyente, precisamente, se queja de que el Ayuntamiento no haya reconocido la exención en el IBI mientras se ha sustanciado el expediente, al entender que el retraso de la Administración en resolver el expediente de declaración de bien de interés cultural le ha causado un perjuicio al no haber podido disfrutar de la exención en el Impuesto.

(18) Sobre esta cuestión puede verse GARCÍA LUIS, T., «Una visión general...», cit., p. 1252.

bién en el Registro estatal de bienes de interés cultural, tras la oportuna comunicación, no se producirá problema alguno para el reconocimiento de la exención. En segundo lugar, si el bien inmueble declarado como bien de interés cultural se encontrase inscrito únicamente en el Registro de la Comunidad Autónoma, entonces sí que se plantea el problema de que no se podría reconocer la exención del mismo en el IBI al no constar inscrito en el Registro estatal previsto en la LPHE (19). Por ello, como ha sucedido en la normativa tributaria estatal respecto a otros beneficios fiscales relativos a los bienes del PHE contemplados en el IRPF o en el ISD a partir de la Ley 49/2002, de *lege ferenda* debería de darse entrada también directamente en el ámbito de esta exención recogida en el TRLRHL a los bienes culturales autonómicos (20).

2) Los comprendidos en la disposición adicional primera de la LPHE, que son aquellos bienes inmuebles que, con anterioridad a la entrada en vigor de dicha Ley, hubiesen sido declarados histórico-artísticos o incluidos en el Inventario del Patrimonio Artístico y Arqueológico de España. A estos efectos, la LPHE está equiparando a los bienes de interés cultural (BIC), categoría de bienes a los que se otorga una máxima protección por parte de la LPHE, a aquellos bienes que, de acuerdo con la normativa precedente, ya hubiesen sido declarados como bienes histórico-artísticos o hubiesen sido incluidos en el mencionado Inventario del Patrimonio Artístico y Arqueológico de España.

3) Los incardinados en la disposición adicional segunda de la LPHE, que indica que se consideran bienes de interés cultural, quedando sometidos al régimen previsto en dicha Ley para tal categoría de bienes, los bienes a que se contraen los siguientes decretos:

1.º El Decreto de 22 de abril de 1949, referido a los castillos de España.

2.º El Decreto 571/1963, de 14 de marzo, referido a determinados monumentos de antigüedad superior a cien años. En concreto, como señala el artículo 1 del mencionado Decreto, se trata de los escudos, emblemas, piedras heráldicas, rollos de justicia, cruces de término y demás piezas y monumentos de análoga índole cuya antigüedad sea superior a los cien años.

En alguna resolución judicial se ha interpretado incorrectamente este supuesto de exención en el IBI, lo que ha generado ciertas dudas en cuanto a su alcance. Es el caso, por ejemplo, de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 15 de julio de 2008, (rec. 246/2007), que establece dos criterios que consideramos incorrectos en la interpretación y aplicación de esta exención (21). El primer criterio que sienta el Tribunal es que la declaración de interés cultural ex disposición adicional segunda de la LPHE se refiere exclusivamente al escudo heráldico

(19) GARCÍA LUIS, T., «Una visión general...», cit., p. 1252, considera que en estos casos, no obstante, puede que la Comunidad Autónoma haya comunicado al Registro estatal esta inscripción para que a su vez conste en este, en cuyo caso no habría problema para reconocer la exención.

(20) En este sentido se manifiesta GARCÍA LUIS, T., «Una visión general...», cit., p. 1252, para el que la posible pérdida recaudatoria experimentada por los municipios como consecuencia de la admisión de la exención de los bienes culturales autonómicos debería ser compensada por la respectiva Comunidad Autónoma responsable de tal declaración y no por el Estado.

(21) En el caso resuelto por esta sentencia del TSJ de Andalucía de 15 de julio de 2008 se discutía sobre la procedencia de la exención en el IBI de un inmueble sito en el Puerto de Santa María que cuenta con un escudo heráldico en la portada del siglo XVII. El Ayuntamiento había denegado la exención y ello es lo que genera el conflicto sometido al Tribunal.

existente y no a la totalidad del inmueble donde se encuentra el mismo. Con lo cual, según el Tribunal, para que el inmueble esté exento del IBI es necesario que concorra alguno de los supuestos de exención contemplados en el artículo 62.2.b) del TRLRHL, esto es, que el inmueble haya sido declarado expresamente como bien de interés cultural o que, encontrándose enclavado en un sitio o conjunto histórico cuente con una antigüedad superior a cincuenta años y sea objeto de «protección integral» en las normas de planeamiento urbanístico (22). Esta interpretación del Tribunal elimina totalmente la virtualidad de la disposición adicional segunda de la LPHE en estos casos, ya que el IBI no grava de forma separada e independiente el escudo, por una parte, y el resto del inmueble, por otra, sino que grava en su conjunto el inmueble como unidad, atendiendo, para integrar la base imponible, al valor catastral del mismo. Por tanto, si para que el inmueble que tenga incorporado en su fachada, como en el caso de la sentencia que comentamos, un escudo de más de cien años de antigüedad esté exento del IBI es necesario que cumpla alguno de los supuestos de exención del artículo 62.2.b) del TRLRHL y si, a tal efecto, la exención únicamente del escudo –vía disposición adicional segunda de la LPHE– no tiene trascendencia alguna, tal disposición adicional es una norma perfectamente inútil, pues no estaría llamada a desplegar efecto alguno (23).

Por tanto, la interpretación correcta de la disposición adicional segunda de la LPHE es que la exención se reconoce al inmueble en el que se encuentre el escudo, siempre a condición de que tanto el escudo como el inmueble tengan más de cien años de antigüedad, pues el objeto de gravamen en el IBI no es el escudo individualmente considerado, sino el inmueble como unidad. Y ello, lógicamente, no implica recurrir a la analogía, como llegaba a argumentar la sentencia comentada, sino dotar de sentido a la norma de exención en el contexto en el que ha de ser aplicada. Así lo ha entendido la propia Dirección General de Tributos, por ejemplo, en la contestación a la consulta vinculante número V-1483-10, de 30 de junio de 2010, en la que señala que «la remisión que realiza el TRLRHL al Decreto 571/1963, a través de la disposición adicional segunda de la Ley 16/1985, a los efectos de la aplicación de la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, hay que entenderla realizada a los bienes inmuebles que cuenten con escudos, emblemas, piedras heráldicas, rollos de justicia, cruces de término y piezas similares de interés histórico-artístico que cumplan los requisitos de antigüedad previstos en dicho Decreto». En consecuencia, como señala la DGT, el requisito para que a tales

(22) La sentencia es muy clara al señalar que *«la declaración de interés cultural se refiere exclusivamente al escudo heráldico existente y no a la totalidad del inmueble donde se encuentra el mismo. Al no reconocerse expresamente la declaración de interés cultural del inmueble en donde se encuentra el escudo, para que pueda entenderse exento el mismo ha de concurrir algún supuesto de los recogidos en el art. 62.2.b) respecto del inmueble, debido a que las exenciones han de ser interpretadas de modo restrictivo, sin que sea posible una interpretación extensiva o analógica fuera de los supuestos expresamente contemplados en la norma.»*

(23) En la sentencia del TSJ de Andalucía que comentamos, pese a que el Tribunal reconoce que el escudo heráldico del siglo XVII que luce en la fachada del inmueble estaría exento del IBI por lo dispuesto en la disposición adicional segunda de la LPHE, al no estar exento el inmueble, dado que el mismo no ha sido objeto de declaración individual de bien de interés cultural y, aunque enclavado en un conjunto o sitio histórico, su grado de protección no es integral sino solamente ambiental, no se reconoce exención alguna en el Impuesto, por lo que el fallo del Tribunal da la razón al Ayuntamiento que denegó la exención. Con lo cual, de nada ha servido que el escudo esté exento en virtud de la disposición adicional segunda de la LPHE.

inmuebles se les aplique la exención en el IBI es que tanto el inmueble como el escudo, emblema, piedra heráldica, etc., existentes en los mismos tengan una antigüedad superior a cien años (24). Ya la doctrina de los autores se había manifestado en este mismo sentido (25). Solo cabría descartar la exención respecto a inmuebles que cuenten con alguno de esos elementos centenarios cuando tal elemento haya sido incorporado con posterioridad al inmueble desde su ubicación originaria y el inmueble no tenga más de cien años. Sin embargo, esta posibilidad es realmente difícil que se produzca, ya que el Decreto 571/1963 prohibió expresamente el cambio de lugar de estos elementos o la realización en ellos de obras o reparaciones sin la previa autorización del entonces Ministerio de Educación Nacional (26).

El segundo criterio que sienta la sentencia del TSJ de Andalucía de 15 de julio de 2008, a la que venimos refiriéndonos, se refiere al caso de que el inmueble en el que esté incorporado alguno de esos elementos centenarios mencionados en la disposición adicional segunda de la LPHE, se halle enclavado en un sitio o conjunto histórico sin que tal inmueble haya sido declarado expresa e individualizadamente bien de interés cultural, pues, considera el Tribunal que en este caso, es necesario que el inmueble cuente con una antigüedad igual o superior a cincuenta años y que esté incluido en el catálogo previsto en el Real Decreto 2159/1978, de 23 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de planeamiento para el desarrollo y aplicación de la ley sobre régimen del suelo y ordenación urbana como objeto de «protección integral» en los mismos términos previstos en el artículo 21 de la LPHE. Pues bien, este criterio es igualmente incorrecto por las mismas razones que acabamos de ver respecto al primer criterio de la sentencia. Si el inmueble situado en un sitio o conjunto histórico que no ha sido declarado expresa e individualizadamente como bien de interés cultural cuenta con alguno de los elementos centenarios señalados en la disposición adicional segunda de la LPHE, siempre que el propio inmueble tenga también una antigüedad superior a cien años, estará exento del IBI en virtud de la mencionada disposición adicional segunda de la LPHE, al ser considerado como bien de interés cultural por poseer esos elementos centenarios, sin necesidad, por tanto, de que el inmueble cumpla los presupuestos de hecho previstos en el artículo 62.2.b) del TRLRHL para la exención de los inmuebles integrantes de un sitio o conjunto histórico, destacadamente, que tales bienes sean objeto de protección integral de acuerdo con la normativa de planeamiento urbanístico. Si se

(24) En el mismo sentido ya se había pronunciado la DGT en la contestación a la consulta número V0716-10, de 14 de abril de 2010, respecto a una casa-palacio del siglo XVIII, que cuenta en la fachada con un escudo heráldico de más de cien años de antigüedad, y en la contestación a la consulta número V0658-08, de 2 de abril de 2008, respecto a un palacio del siglo XIII que cuenta con un escudo o emblema de más de cien años de antigüedad.

(25) Como señala, por ejemplo, ARNAL SURÍA, S., *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles*, el Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 1991, p. 75, «el hecho de disponer de alguno o de varios de aquellos elementos [escudos, emblemas, etc.], situados en su lugar original (ya que el decreto prohibió precisamente su cambio de lugar), lo que implica que el edificio entero es también centenario, confiere a este, entendido como un todo, carácter monumental.» Sigue esta opinión BORDALLO MONTALVO, L., *Exenciones tributarias...*, cit., p. 168.

(26) En concreto, señala el Decreto 571/1963 que «los propietarios, poseedores o usuarios de escudos, emblemas, piedras heráldicas, rollos de justicia, cruces de término y demás piezas y monumentos de análoga índole, cuya antigüedad sea de más de cien años, no podrán cambiarles de lugar ni realizar en ellos obras o reparación alguna sin previa autorización del Ministerio de Educación Nacional.»

exigiese este requisito, estaríamos aplicando para reconocer la exención lo dispuesto en el artículo 62.2.b) y ninguna virtualidad tendría la disposición adicional segunda de la LPHE. La DGT ha sido muy clara en este sentido, al señalar que este requisito de protección integral no se exige para los bienes comprendidos en el primer párrafo de la letra b) del apartado 2 del artículo 62 del TRLRHL, esto es, a los comprendidos en las disposiciones adicionales primera, segunda y quinta de la LPHE (27).

3.º El Decreto 449/1973, de 22 de febrero, referido a los hórreos y cabazos de no menos de cien años de antigüedad existentes en Galicia y Asturias.

4.º Los bienes incluidos en la disposición adicional quinta de la LPHE, esto es, los bienes inmuebles que formen parte del Patrimonio Nacional y puedan incluirse en el ámbito del Patrimonio Histórico Español, sin perjuicio de su afectación y régimen jurídico propio. Así pues, además de la pertenencia de estos bienes al Patrimonio Nacional, se exige que tengan, de acuerdo con lo señalado en el artículo 1 de la LPHE, interés artístico, histórico, paleontológico, arqueológico, etnográfico, científico o técnico, o que se trate de yacimientos, zonas arqueológicas o sitios naturales, jardines y parques que tengan valor artístico, histórico o antropológico (28). Este supuesto de exención no exige que esos bienes estén declarados expresamente como bienes de interés cultural e inscritos en el Registro general de tales bienes, por lo que, dado el carácter rogado de la exención, será la Administración tributaria competente para reconocer el beneficio fiscal la que deberá valorar si se dan las características recogidas en el artículo 1 de la LPHE, para lo cual, lógicamente, podrá contar con el asesoramiento de entidades especializadas (29).

5.º Los bienes inmuebles que, aun no habiendo sido declarados de forma expresa e individualizada monumento o jardín histórico de interés cultural, estén ubicados en zonas arqueológicas y hayan sido incluidos como objeto de especial protección en el instrumento de planeamiento urbanístico a que se refiere el artículo 20 de la LPHE (30).

Este es el primer supuesto de exención en los bienes culturales de conjunto, el relativo a las zonas arqueológicas (31). En este caso, no es necesaria la declaración expresa e individual de los bienes inmuebles situados dentro del perímetro de las zonas arqueológicas como bienes de interés cultural para que sea aplicable a los

(27) Así, en las contestaciones a las consultas V1483-10, de 30 de junio de 2010, V0716-10, de 14 de abril de 2010 y V0658-08, de 2 de abril de 2008.

(28) *Cfr.*, BORDALLO MONTALVO, L., *Exenciones tributarias...*, cit., p. 169.

(29) En este sentido, GARCÍA LUIS, T., «Una visión general...», cit., p. 1252.

(30) Señala el artículo 20.1) de la LPHE que «la declaración de un Conjunto Histórico, Sitio Histórico o Zona Arqueológica, como Bienes de Interés Cultural, determinará la obligación para el Municipio o Municipios en que se encontraren de redactar un Plan Especial de Protección del área afectada por la declaración u otro instrumento de planeamiento de los previstos en la legislación urbanística que cumpla en todo caso las exigencias en esta Ley establecidas. La aprobación de dicho Plan requerirá el informe favorable de la Administración competente para la protección de los bienes culturales afectados. Se entenderá emitido informe favorable transcurridos tres meses desde la presentación del Plan. La obligatoriedad de dicho Plan no podrá excusarse en la preexistencia de otro planeamiento contradictorio con la protección, ni en la inexistencia previa del planeamiento general.»

(31) El artículo 15.5) de la LPHE define las zonas arqueológicas como «el lugar o paraje natural donde existen bienes muebles o inmuebles susceptibles de ser estudiados con metodología arqueológica, hayan sido o no extraídos y tanto si se encuentran en la superficie, en el subsuelo o bajo las aguas territoriales españolas».

misimos la exención en el IBI (32). Lo importante, a tal efecto, es que el municipio correspondiente haya aprobado el correspondiente instrumento de planeamiento urbanístico y haya otorgado en el mismo a estos bienes inmuebles un especial grado de protección (33).

6.º Los bienes inmuebles que, aun no habiendo sido declarados de forma expresa e individualizada monumento o jardín histórico de interés cultural, estén situados en Sitios o Conjuntos Históricos, cuenten con una antigüedad igual o superior a cincuenta años y estén incluidos en el catálogo previsto en el Real Decreto 2159/1978, de 23 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de planeamiento para el desarrollo y aplicación de la Ley sobre régimen del suelo y ordenación urbana, como objeto de protección integral en los términos previstos en el artículo 21 de la LPHE (34).

Lo fundamental, por tanto, para que los inmuebles integrados en estos bienes culturales de conjunto estén exentos en el IBI es que, en primer lugar, tengan más de 50 años de antigüedad y, en segundo lugar, que en la normativa urbanística aprobada por el respectivo municipio hayan sido declarados como objeto de *protección integral*. Es, precisamente, este segundo requisito el que más conflictos suele suscitar entre la Administración y los contribuyentes a efectos del reconocimiento de la exención en el IBI (35). En definitiva, debe acreditarse que el grado de protección del

(32) Como señala la Dirección General de Tributos en la contestación a la consulta V0173-12, de 27 de enero de 2012, «en estos supuestos de inmuebles incluidos en el perímetro de zonas arqueológicas o sitios o conjuntos históricos ya declarados, no se requiere que el bien inmueble haya sido declarado, expresa e individualizadamente, monumento o jardín histórico de interés cultural.»

(33) Consideran CHECA GONZÁLEZ, C.; MERINO JARA, I., *La reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, Cizur Menor, 2003, p., 74, que «la regla general es que la exención se aplica solamente a los bienes declarados individualmente monumento o conjunto histórico artístico. En algunos casos, como excepción, también se aplica a los que, careciendo de tal calificación, se encuentren, sin embargo, integrados en zonas Arqueológicas o Sitios o Conjuntos Históricos, para lo cual será preciso, sin embargo, que los respectivos Ayuntamientos así lo decidan.»

(34) Señala el artículo 21.1) de la LPHE que «en los instrumentos de planeamiento relativos a Conjuntos Históricos se realizará la catalogación, según lo dispuesto en la legislación urbanística, de los elementos unitarios que conforman el Conjunto, tanto inmuebles edificados como espacios libres exteriores o interiores, u otras estructuras significativas, así como de los componentes naturales que lo acompañan, definiendo los tipos de intervención posible. A los elementos singulares se les dispensará una protección integral. Para el resto de los elementos se fijará, en cada caso, un nivel adecuado de protección.»

(35) Así, por ejemplo, en la STSJ de Andalucía de 9 de marzo de 1998, (rec. 2069/1995), se discute sobre la exención en el IBI solicitada por el contribuyente para la Casa-Palacio «Marqués de Santaella», sita en Écija, por estar incluida en el Catálogo Arqueológico y Arquitectónico de la provincia de Sevilla e inventariada en el Plan General de Ordenación Urbana del Municipio de Écija, datando de una antigüedad de 200 años. Sin embargo, la Administración tributaria municipal denegó la exención por no estar declarada de protección integral en el Catálogo. No obstante, el Tribunal, finalmente, da la razón al contribuyente con base en determinados informes periciales sobre el grado de protección del inmueble. Por su parte, la Dirección General de Tributos en su contestación a la consulta V0451-11, de 25 de febrero de 2011, considera que un inmueble incluido en el catálogo de protección del patrimonio arquitectónico de un Municipio, según el Plan General de Ordenación Urbana, no está amparado por la exención en el IBI, dado que se trata de un inmueble que no goza de protección integral, sino de un nivel de protección «tipológico» que permite la realización de «todo tipo de obras, tanto en el interior como en el exterior, siempre que se conserven los elementos originales, como huecos, balconadas, y soportales de las fachadas principales y aleros de las cubiertas, que serían objeto de obras de restauración con restitución.» Y es que, como recuerda la DGT apelando al artículo 14 de la LGT, «cuando la protección no es integral sino de otro nivel distinto, no puede ser

inmueble es integral y no de otro tipo para que concurra el supuesto de exención. A tal efecto, es necesario que los municipios aprueben los correspondientes instrumentos de planeamiento urbanístico y que en los mismos dispensen a los inmuebles singulares que estén dentro del perímetro de los Conjuntos o Sitios Históricos el correspondiente grado de protección integral (36). Al depender, en consecuencia, la virtualidad de la exención en estos casos de la actividad en tal sentido de los municipios, un problema interesante se plantea cuando un municipio incumple esa obligación o se retrasa sustancialmente en el cumplimiento de la misma (37). En este caso, no se puede cumplir uno de los requisitos fundamentales que conforman el supuesto de hecho de la exención y, por tanto, no se puede reconocer esta (38). Por ello es deseable que los municipios en los que se produzca una declaración de Conjunto o Sitio Histórico Artístico pongan la máxima diligencia en el cumplimiento de las obligaciones urbanísticas destinadas a catalogar y establecer el respectivo grado de protección a los inmuebles ubicados en el perímetro del Conjunto.

Una cuestión común al reconocimiento de la exención en estos bienes culturales de conjunto es que, lógicamente, los inmuebles para los que se solicita la exención tienen que estar situados dentro del perímetro de la Zona Arqueológica o del Conjunto o Sitio Histórico Artístico, esto es, dentro del bien cultural de conjunto. Si se encuentran fuera de tal perímetro y no han sido declarados expresa e individualizadamente como bienes de interés cultural, no podrán gozar de la exención, aunque sean objeto en las normas de planeamiento urbanístico de un grado de protección integral (39).

reconocida la referida exención en el IBI, habida cuenta de la interpretación restrictiva a la que están sujetas las exenciones en materia tributaria.»

(36) Critica RANCAÑO MARTÍN, M.A., «Las medidas fiscales de tutela y protección del patrimonio histórico en el ordenamiento jurídico español», en PEINADO HERREROS, M.A. (Coord.), *I Congreso Internacional «El patrimonio cultural y natural como motor de desarrollo: investigación e innovación»*, edición de la Universidad Internacional de Andalucía, Sevilla, 2012, p. 568, que el TRLRHL deje fuera de la exención todos aquellos inmuebles situados en Conjuntos o Sitios históricos que no están incluidos en ese catálogo como objeto de protección integral, ya que estos inmuebles, al estar ubicados en un Conjunto Histórico, «están sometidos a una serie de limitaciones, cargas y prohibiciones que para nada se ven compensadas con ventaja fiscal alguna, pues estas limitan, como hemos visto, su ámbito objetivo de aplicación».

(37) Este problema se plantea en la STSJ de Andalucía de 2 de marzo de 1998, (rec. 637/1996), relativa a la denegación de la exención en el IBI a un inmueble situado en el municipio de Aracena (Huelva). Para el contribuyente, dado que el municipio de Aracena fue declarado Conjunto Histórico Artístico, y, como tal, bien de interés cultural, el Municipio estaba obligado a redactar un Plan Especial de Protección, así como a catalogar los bienes integrantes del Conjunto. La no catalogación por parte del Municipio de finca alguna, por no haberse aprobado ningún Plan Especial, a juicio del contribuyente, solo puede llevar a estimar que las fincas que cumplan los restantes requisitos exigidos para lograr la exención, efectivamente la obtengan. Sin embargo, el Tribunal no comparte esta tesis y considera, por el contrario, que «de la no existencia del Catálogo previsto en el artículo 86 del Reglamento de Planeamiento Urbanístico no puede extraerse, sin más, la consecuencia de que las fincas que reúnan los restantes requisitos deben gozar de la exención».

(38) Como señala la referida STSJ de Andalucía de 2 de marzo de 1998, «es preciso que se produzca la catalogación de los bienes, pues a partir de ese momento, podrá afirmarse que se han cumplido todas las exigencias legales».

(39) Es lo que sucede en el caso planteado en la STSJ de Galicia de 20 de marzo de 1997 (JT 1997/274) respecto a tres inmuebles integrados en el casco histórico de Santiago de Compostela que no han sido declarados de forma expresa e individualizada como bienes de interés cultural ni aparecen comprendidos en el perímetro que configura la zona monumental de la ciudad de Santiago, declarada como Conjunto Histórico-Artístico.

c) *El carácter rogado de la exención y el momento del comienzo de su disfrute*

Respecto a este elenco de exenciones que acabamos de examinar, dado que, como hemos explicado, se trata de exenciones rogadas, se plantea alguna cuestión de interés respecto al momento temporal en el que comienza el disfrute de tales exenciones. A tal efecto, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 137.1 de la LGT, que señala que «el reconocimiento de los beneficios fiscales surtirá efectos desde el momento que establezca la normativa aplicable o, en su defecto, desde el momento de su concesión». Como respecto a las exenciones rogadas en el IBI el TRLRHL no establece la posibilidad de aplicación retroactiva de las mismas, para que la aplicación retroactiva, por ejemplo, al momento de la solicitud de la exención fuese posible debería estar prevista de forma expresa en la Ordenanza fiscal reguladora del IBI del correspondiente municipio, pues de no estar previsto así en la Ordenanza fiscal, la exención desplegaría efectos desde el momento de su concesión mediante la correspondiente resolución expresa (40).

d) *La excepción a la exención representada por los bienes afectos a explotaciones económicas*

Ya hemos apuntado cómo a partir del 1 de enero de 2013 se han excluido del ámbito objetivo de la exención a aquellos bienes integrantes del PHE que cumplen todos los requisitos para estar exentos pero en los que se desarrollen actividades económicas o, como señala literalmente el último párrafo del artículo 62.2.b) del TRLRHL, que «estén afectos a explotaciones económicas» (41). La medida tiene una evidente finalidad recaudatoria en unos tiempos donde se hace sentir sobre las finanzas públicas la larga crisis económica, especialmente en la Hacienda municipal, por más que el Preámbulo de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, señale como justificación de la medida «evitar el aprovechamiento de la exención por quienes utilizan los inmuebles integrantes del citado Patrimonio para desarrollar explotaciones económicas carentes de interés general» (42). Por ello, el precepto excepciona de la aplicación

(40) Así lo ha señalado la Dirección General de Tributos en la contestación a la consulta número V0005-13, de 11 de marzo de 2013.

(41) Antes de la introducción de esta «excepción» a la exención en el IBI de los bienes del PHE ya algún Ayuntamiento intentó gravar estos bienes cuando en los mismos se ejercía una actividad económica, como refleja el caso resuelto en la sentencia del TSJ de Castilla y León de 23 de mayo de 2014, (rec. 143/2014), respecto a la denegación en el año 2012 de la exención por parte del Ayuntamiento de Carrión de los Condes (Palencia) al bien de interés cultural denominado «Monasterio de San Zoilo», basándose en que en una parte del citado bien se explotaba un negocio de «hospedería». El Tribunal da la razón al contribuyente, dado que el Monasterio de San Zoilo es un monumento con más de cincuenta años de antigüedad y se encuentra catalogado con protección integral, todo ello, advierte el Tribunal, *«sin perjuicio de cómo haya de revisarse en el futuro la situación tributaria tras la regulación en vigor operada desde el 1 de enero de 2013.»*

(42) Desde mi punto de vista, esta afirmación es muy discutible cuando, como ha señalado la Dirección General de Tributos en la contestación a la consulta V0621-13, de 28 de febrero de 2013, actividades como la organización de visitas guiadas que exceda de los estrictos términos exigidos por la normativa de PHE *«sí que constituye una explotación económica, por lo que el bien inmueble afecto a la misma no estará exento del IBI, salvo que le resulte de aplicación alguna de las excepciones contenidas en el último párrafo de la letra b) del artículo 62.2) del TRLRHL.»* Esto es, el cumplimiento

de esta regla a los inmuebles respecto a los cuales sean contribuyentes el Estado, las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales, así como los organismos autónomos del Estado y las entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las Corporaciones locales. También se exceptiona a aquellos inmuebles a los que les resulte de aplicación alguno de los supuestos de exención previstos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo.

La introducción de esta excepción a la exención va a añadir una mayor complejidad a la gestión tributaria del IBI, ya que en aquellos casos en los que un bien que tuviese reconocida la exención se afecte al ejercicio de alguna actividad económica, el obligado tributario vendrá obligado a comunicarlo al órgano que reconoció la procedencia de la exención, pudiendo, asimismo, la Administración comprobar de oficio tal circunstancia (43).

B. La bonificación potestativa para los bienes del PHE afectos a explotaciones económicas

El legislador, consciente quizá del impacto que puede tener esta excepción a la exención en el IBI ha creado un nuevo beneficio fiscal aplicable a los bienes integrantes del PHE que queden excluidos de la exención debido a que están afectos a explotaciones económicas. Se trata de una bonificación potestativa aplicable sobre la cuota del IBI. Está contemplada en el artículo 74.2 ter) del TRLRHL y se trata de una bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra del Impuesto (44). De esta manera, serán los municipios los que, en uso de su autonomía tributaria, decidirán si a los bienes del PHE que han perdido la exención a partir del 1 de enero de 2013 por encontrarse afectos al ejercicio de actividades económicas se les va a aplicar o no un beneficio fiscal en forma de bonificación sobre la cuota íntegra y en qué cuantía dentro del amplio margen establecido por el TRLRHL (45). No parece, sin embargo, que los ayuntamientos hayan estado muy dispuestos, acuciados pro-

de los deberes de visita del bien establecidos en la LPHE no constituiría actividad económica, pero todo lo que exceda de tales deberes –una ampliación de las visitas, por ejemplo– sí que constituiría actividad económica. Asimismo, la DGT considera como actividades económicas *«la cesión de todo o parte de la superficie del bien inmueble para la celebración de diversos eventos como pueden ser congresos, conferencias, banquetes, rodaje de películas, etc.»*

(43) Como señala la DGT en la contestación a la consulta V0621-13, de 28 de febrero de 2013, *«los obligados tributarios deberán comunicar al órgano que reconoció la procedencia del beneficio fiscal cualquier modificación relevante de las condiciones o requisitos exigibles para la aplicación del beneficio fiscal. Dicho órgano podrá declarar, previa audiencia del obligado tributario por un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, si procede o no la continuación de la aplicación del beneficio fiscal. De igual forma se procederá cuando la Administración tributaria conozca por cualquier medio la modificación de las condiciones o los requisitos para la aplicación del beneficio fiscal.»*

(44) Concretamente, señala el nuevo artículo 74.2 ter) del TRLRHL que *«los ayuntamientos mediante ordenanza podrán regular una bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra del impuesto a favor de los bienes inmuebles excluidos de la exención a que se refiere el último párrafo de la letra b) del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley.»*

(45) Como señala el preámbulo de la Ley 16/2012, *«en aras de aumentar la autonomía local, se crea una bonificación potestativa para que los ayuntamientos, si así lo desean, puedan continuar beneficiando fiscalmente a dichos inmuebles.»*

blemente por la crisis económica, a establecer esta bonificación potestativa y, en caso de establecerla, a fijar un porcentaje significativo de bonificación (46).

2. BENEFICIOS FISCALES EN EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

El Impuesto sobre el Patrimonio (IP), regulado en la Ley 19/1991, de 6 de julio, es un impuesto directo y personal que se devenga anualmente y que grava el patrimonio neto de las personas físicas tanto si estas son residentes en España (gravamen del patrimonio mundial por obligación personal de contribuir) como si no son residentes pero poseen elementos patrimoniales situados en España (gravamen por obligación real de contribuir limitado a los elementos patrimoniales situados en España). De acuerdo con lo señalado en el artículo 1 de la LIP constituye el patrimonio neto de la persona física el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder. Además, como es sabido, el IP es uno de los tradicionales impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas, que gozarán de la recaudación del impuesto obtenida en su territorio en función de la residencia fiscal del contribuyente, así como de la posibilidad de ejercer determinadas competencias normativas susceptibles de influir de forma decisiva en la carga tributaria que han de soportar los contribuyentes que tributen por obligación personal de contribuir (47).

Por tanto, desde el punto de vista de la fiscalidad de los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español es un impuesto importante, ya que, dado el alto valor económico que suelen alcanzar muchos de estos bienes, la incidencia de este gravamen, en principio, no debería ser nada desdeñable (48). De ahí la importancia de que la regulación de este Impuesto prevea beneficios fiscales aplicables específicamente a bienes integrantes del PHE, como veremos a continuación. Sin embargo, este histórico e importante impuesto que, sin duda, ha contribuido al diseño, consolidación y eficacia de nuestro moderno sistema tributario, más por la función de control que ha desarrollado a tal efecto que por su función propiamente recaudatoria, ha sufrido en los últimos años unas extrañas vicisitudes, al vaivén de la propia situación de crisis económica que atravesamos desde hace ya algunos años, que han venido a restar importancia y valor a su tradicional función de control y com-

(46) De los pocos ayuntamientos que lo han hecho, Ávila, que, recordemos, es una ciudad declarada Patrimonio de la Humanidad, ha añadido en la Ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre Bienes Inmuebles para el año 2015 (*BOP* núm. 234, de 4 de diciembre de 2014) un apartado 7 bis) al artículo 3 que señala que «tendrán derecho a una bonificación del 25% de la cuota íntegra del impuesto los bienes inmuebles excluidos de la exención a que se refiere el último párrafo de la letra b) del apartado 2 del artículo 3 de esta Ordenanza».

(47) De acuerdo con lo dispuesto en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) y en los artículos 31 y 47 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

(48) Sobre el valor de mercado de las obras de arte y los procedimientos de valoración de las mismas, puede consultarse el estupendo trabajo de PEÑUELAS I REIXACH, L., *Valor de mercado y obras de arte. Análisis fiscal e interdisciplinario*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2005, pp. 32 y ss.

plemento del propio IRPF (49). Como es sabido, en el año 2008 el Impuesto no fue formalmente derogado pero materialmente el gravamen fue suprimido al establecer el Estado en su regulación una bonificación del 100 por 100 de la cuota íntegra del Impuesto aplicable de forma general tanto a los contribuyentes por obligación personal como a los que lo eran por obligación real de contribuir (50). El Impuesto volvió a restablecerse con carácter temporal en el año 2011 (51), en principio, para los ejercicios 2012 y 2013, si bien, las sucesivas Leyes de Presupuestos Generales del Estado para los ejercicios 2014 y 2015 han ido prorrogando la vida del Impuesto hasta el 31 de diciembre de 2016, por el momento (52). Además, el Estado ha dejado a cada Comunidad Autónoma la elección de la eventual reintroducción del Impuesto (53).

El artículo 4.1) de la LIP establece una exención aplicable a los bienes integrantes del PHE de estructura similar a la exención que ya hemos estudiado en el ámbito del IBI. En virtud del mismo están exentos del Impuesto, en primer lugar, los bienes integrantes del PHE, inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o en el Inventario General de Bienes Muebles, a que se refiere la LPHE.

En segundo lugar, están exentos los bienes comprendidos en la disposición adicional segunda de la LPHE siempre que hayan sido calificados como bienes de interés cultural por el Ministerio de Cultura e inscritos en el Registro correspondiente. Recordemos que la mencionada disposición adicional comprende a los castillos de España; los escudos, emblemas, piedras heráldicas, rollos de justicia, cruces de término y demás piezas y monumentos de análoga índole cuya antigüedad sea superior a los cien años y, finalmente, los hórreos y cabazos de no menos de cien años de antigüedad existentes en Galicia y Asturias.

En tercer lugar, también se declaran exentos en los bienes culturales de conjunto, esto es, en el supuesto de Zonas Arqueológicas y Sitios o Conjuntos Históricos

(49) La doctrina ha destacado la esencial función del control que desempeña el Impuesto sobre el Patrimonio para la eficaz gestión del IRPF. En este sentido, cfr., FUENTES QUINTANA, E., «Introducción» al libro de FRITZ NEUMARK, *Principios de la imposición*, (traducción de José Zamit), IEF, Madrid, 1974, p. XXV (existe una segunda edición del IEF en 1994 con traducción de Luis Gutiérrez, que incluye también la introducción escrita en 1973 por el profesor Fuentes Quintana); EIROA VILLARNOVO, F. J., «El Impuesto sobre el Patrimonio Neto en el marco de la reforma tributaria: panorama general», en *XXVI Semana de Estudios de Derecho Financiero*, IEF, Madrid, 1979, pp. 46 y 47; BREÑA CRUZ, F. A.; GARCÍA MARTÍN, J. A., *El Impuesto sobre el Patrimonio Neto*, IEF, Madrid, 1980, p. 74; ESCRIBANO LÓPEZ, F., *El Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 1985, pp. 24 y 25; DE PABLOS ESCOBAR, L., *Una valoración del Impuesto sobre el Patrimonio Neto*, IEF, Madrid, 1990, p. 24.

(50) La medida la introdujo el artículo 3 de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria (BOE de 25 de diciembre de 2008).

(51) A través del Real Decreto-Ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal (BOE de 17 de septiembre de 2011).

(52) Sobre esta «muerte» y «resurrección» del Impuesto, *vid.*, GÓMEZ DE LA TORRE DEL ARCO, M., «El restablecimiento del Impuesto sobre el Patrimonio», *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, XLV, 2012, pp. 409 y ss.

(53) Prácticamente todas las Comunidades Autónomas han mantenido el restablecimiento del Impuesto, incluso, aumentando la tarifa del mismo, como ha sido el caso de Cataluña. Entre ellas, Madrid representa una excepción por su decisión de mantener la bonificación del 100 por 100 de la cuota.

los bienes inmuebles ubicados dentro del perímetro de delimitación que reúnan una serie de condiciones:

1.º En las Zonas Arqueológicas, los bienes inmuebles incluidos como objeto de especial protección en el instrumento de planeamiento urbanístico a que se refiere el artículo 20 de la LPHE.

2.º En Sitios o Conjuntos Históricos, los que cuenten con una antigüedad igual o superior a 50 años y estén incluidos en el Catálogo previsto en el artículo 86 del Reglamento de Planeamiento Urbanístico como objeto de protección integral en los términos previstos en el artículo 21 de la LPHE.

En cuarto lugar, el artículo 4.2) de la LIP declara también exentos a los bienes integrantes del Patrimonio Histórico de las Comunidades Autónomas, que hayan sido calificados e inscritos de acuerdo con lo establecido en sus normas reguladoras. Esta extensión de la exención a los bienes del Patrimonio Histórico de las Comunidades Autónomas que, como vimos, no se recogía en el caso de las exenciones del IBI, es muy positiva y contribuye al fomento y protección de unos bienes culturales de gran interés como son los declarados como patrimonio cultural de las Comunidades Autónomas por su respectiva normativa (54).

En quinto lugar, el artículo 4.3) de la LIP declara exentos los objetos de arte y antigüedades cuyo valor sea inferior a las cantidades que se establezcan a efectos de lo previsto en el artículo 26.4) de la LPHE (55). El Legislador, por tanto, respecto a los bienes integrantes del PHE que no sean objeto de una especial protección, esto es, no inscritos en los correspondientes registros, renuncia a gravar en este Impuesto a aquellos de escaso valor económico (56). El problema que actualmente plantea este supuesto de exención es que los umbrales económicos determinantes de la exención fueron establecidos por el RPHE en el año 1986 y no han sido objeto de actualización desde entonces, con lo cual, año tras año, la «escasa cuantía» de los bienes, determinante de la exención, es cada vez más pequeña, debido a la depreciación monetaria, por lo que muchos bienes están saliendo del ámbito objetivo de la misma. De ahí que nos parezca muy razonable y compartamos en este punto la propuesta de la Fundación Arte y Mecenazgo respecto a la necesidad de actualizar tales valores (57).

(54) Como recoge RAMOS PRIETO, J., «La protección del patrimonio...», cit., p. 543 y ss., en el ejercicio de sus competencias todas las Comunidades Autónomas han aprobado leyes propias en la materia, que recogen categorías de protección diferenciadas de las estatales.

(55) El artículo 26.4) de la LPHE se remite para la fijación de estas cuantías a una norma reglamentaria, que, en este caso, es el Real Decreto 111/1986, cuyo artículo 26 recoge las indicadas cuantías.

(56) Como explica PEDREIRA MENÉNDEZ, J., *Beneficios e incentivos fiscales del patrimonio cultural*, Aranzadi, Cizur Menor, 2004, p. 72, «el hecho de que esta exención afecte a bienes de escaso valor se debe a que los que superen dichas cuantías deberán haber sido puestos en conocimiento de la Administración cultural a los efectos de su inclusión en el Inventario General. Por tanto, la norma tiene un efecto estimulador evidente, si un determinado bien supera dichos importes y quiere disfrutar de algún beneficio en este impuesto deberá obtener la declaración de BIC o bien inscribirse en el Inventario General, lo que le permitirá acogerse a la exención prevista en el número uno del artículo 4 de la LIP».

(57) FUNDACIÓN ARTE Y MECENAZGO, *Informe sobre el estatuto jurídico tributario del coleccionista en España y posibles medidas que contribuyan a su promoción*, Barcelona, 2014, p. 55 y 56.

En sexto lugar, el artículo 4.3) de la LIP establece la exención a favor de los objetos de arte y antigüedad comprendidos en el artículo 19 de la LIP, cuando hayan sido cedidos por sus propietarios en depósito permanente por un período no inferior a tres años a Museos o Instituciones Culturales sin fin de lucro para su exhibición pública, mientras se encuentren depositados (58). Este supuesto de exención nos parece especialmente interesante, pues, por una parte, permite a los titulares de bienes integrantes del PHE que no resulten amparados por los anteriores supuestos de exención en este Impuesto analizados, beneficiarse de una exención de tales bienes y, por otra parte, permite el disfrute colectivo de estos bienes culturales ya que para que opere la exención es necesario el depósito de tales bienes privados en Museos o Instituciones culturales sin fin de lucro con esta finalidad.

En séptimo lugar, el artículo 4.3) de la LIP contempla un último supuesto de exención referido a la obra propia de los artistas mientras permanezca en el patrimonio del autor. No se gravan, por tanto, los bienes de autores vivos y en los que eventualmente concurrieran alguno de los valores del artículo 1 de la LPHE, bienes que, por otra parte, solo excepcionalmente van a ser declarados como bienes de interés cultural (59).

III. BENEFICIOS FISCALES POR ACTUACIONES PARA LA PROTECCIÓN Y DIFUSIÓN DE BIENES CULTURALES

1. DEDUCCIONES ESTATALES EN LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA POR GASTOS DE CONSERVACIÓN, REPARACIÓN, RESTAURACIÓN, DIFUSIÓN Y EXPOSICIÓN DE BIENES DEL PHE

En el artículo 68.5.b) y c) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante, LIRPF) se otorgan a los contribuyentes dos deducciones en la cuota íntegra ligadas a los gastos en los que incurre el titular de los bienes integrantes del PHE en orden a su conservación, reparación, restauración, difusión y exposición (60).

(58) A tal efecto, el artículo 19 de la LIP considera como objetos de arte las pinturas, esculturas, dibujos, grabados, litografías u otros análogos, siempre que en todos los casos, se trate de obras originales; y considera como antigüedades los bienes muebles, útiles u ornamentales, excluidos los objetos de arte, que tengan más de cien años de antigüedad y cuyas características originales fundamentales no hubieran sido alteradas por modificaciones o reparaciones efectuadas durante los cien últimos años.

(59) Y ello, como explica GARCÍA LUIS, T., «Una visión general...», cit., p. 1256, porque en virtud del artículo 9.4 de la LPHE no podrá ser declarada bien de interés cultural la obra de un autor vivo, salvo si existe autorización expresa de su propietario o media su adquisición por la Administración.

(60) Bajo la vigencia del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades se preveía también en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades [artículo 38.1.b) y c)] una deducción similar a la prevista en la LIRPF como compensación por los gastos e inversiones realizadas por las entidades sujetas al Impuesto en bienes del PHE. Sin embargo, la nueva regulación del Impuesto, contenida en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, ha eliminado en el ámbito de este Impuesto esta deducción.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 68.5.b) de la LIRPF, los contribuyentes tendrán derecho a una deducción en la cuota del 15 por ciento del importe de las inversiones o gastos que realicen durante el período impositivo para la conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de los bienes de su propiedad que estén declarados de interés cultural conforme a la normativa del patrimonio histórico del Estado y de las Comunidades Autónomas, siempre y cuando se cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

La identificación de los bienes amparados por la deducción exige que estos estén declarados como bienes de interés cultural (BIC), bien conforme a la normativa estatal sobre PHE, bien conforme a la normativa autonómica (61). Además, es necesario que se cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa, especialmente en cuanto a las obligaciones de visita y exposición pública (62). La DGT ha señalado que el cumplimiento de estos deberes de visita y exposición constituye una cuestión de hecho que deberá ser probada por el contribuyente para el disfrute del beneficio fiscal (63).

La base de la deducción está sujeta a un límite máximo, ya que no puede exceder del 10 por cien de la base liquidable del contribuyente, sin que los excesos sobre dicho límite puedan trasladarse a ejercicios posteriores para su aplicación (64).

El artículo 68.5.c) de la LIRPF establece una segunda deducción por la rehabilitación de edificios, el mantenimiento y reparación de sus tejados y fachadas, así como la mejora de infraestructuras propiedad del contribuyente situados en el

(61) Así, la DGT en la contestación a la consulta número V1351-08, de 1 de julio de 2008, respecto a los gastos en obras de rehabilitación de un palacio del siglo XVIII situado en Talavera de la Reina, considera que a este gasto no le resulta aplicable esta deducción del IRPF porque el inmueble no ha sido declarado expresa e individualizadamente como bien de interés cultural ni se encuentra dentro del entorno de protección de un Conjunto Histórico.

(62) No compartimos la apreciación de GARCÍA LUIS, T., «Una visión general...», cit., p. 1258, que considera que «la identificación de los bienes amparados por el incentivo es clara y generosa puesto que se extiende a todos los bienes integrantes del PHE, tanto los inscritos en los registros respectivos como, en su caso, aquellos no inscritos pero declarados ya por la propia LPHE como bien de interés cultural, bien de forma amplia (art. 1) bien de forma expresa.» Desde mi punto de vista, la norma parece más bien apuntar a bienes respecto a los cuales ha recaído una declaración expresa como BIC, sea del Estado o de la Comunidad Autónoma, o a bienes que, por encontrarse en un bien cultural de conjunto, gozan de un cierto grado de protección, pues la norma se refiere expresamente a bienes declarados de interés cultural y, por otra parte, sólo respecto a estos bienes es lógico que se establezcan obligaciones de visita y exposición pública.

(63) Así, por ejemplo, en la contestación a la consulta número V2000-08, de 30 de octubre de 2008, respecto a gastos en obras de conservación, reparación y mantenimiento en la vivienda del contribuyente que está situada en la localidad de Villardeciervos, que había sido declarada bien de interés cultural, la DGT considera que el contribuyente puede aplicarse la deducción del 15% en el IRPF, pero que, especialmente el cumplimiento de los deberes de visita pública constituye una cuestión de hecho que deberá ser probada por el contribuyente a tal efecto.

(64) Como ha destacado la FUNDACIÓN ARTE Y MECENAZGO, *Informe sobre el estatuto jurídico tributario...*, cit., p. 17, este límite dificulta el acceso a la deducción en aquellos casos en que esta puede resultar más necesaria, como cuando se trata de contribuyentes con rentas no demasiado elevadas o cuando se trata de obras de rehabilitación de gran envergadura que hayan requerido un acopio de fondos durante varios años. De ahí que este *Informe* (p. 51) proponga elevar este límite a un 30 por ciento de la base liquidable del contribuyente.

entorno que sea objeto de protección de las ciudades españolas o de los conjuntos arquitectónicos, arqueológicos, naturales o paisajísticos y de los bienes declarados Patrimonio Mundial por la Unesco situados en España. La base de esta deducción es el importe de los gastos en que se haya incurrido por esas actuaciones y el porcentaje de la deducción es, asimismo, del 15% de tales gastos. A la base de esta deducción también es aplicable el límite máximo del 10 por 100 de la base liquidable del contribuyente (65).

2. DEDUCCIONES ESTATALES EN LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA POR DONATIVOS DINERARIOS PARA ACTUACIONES RELACIONADAS CON BIENES DEL PHE

Con el fin de incentivar el mecenazgo, procurando una colaboración económica de la sociedad civil en las tareas de conservación y protección del Patrimonio Histórico Español, la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, recoge en sus artículos 19 y 20 deducciones de la cuota íntegra del IRPF (artículo 68.3 de la LIRPF) y del IS por la realización de donativos dinerarios para financiar actuaciones de conservación, reparación, restauración, difusión y exposición.

Las aportaciones han de realizarse a favor de las entidades consideradas beneficiarias del mecenazgo según el artículo 16 de la citada Ley 49/2002: fundaciones y asociaciones que persigan fines de conservación, protección y difusión del PC, conforme a sus estatutos o normativa reguladora; Administraciones públicas (Estado, Comunidades Autónomas y Entes Locales, incluidos sus organismos o entidades autónomos); Universidades públicas y colegios mayores adscritos a ellas y otras entidades (Iglesia Católica y otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas) (66).

Los contribuyentes del IRPF tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra el resultado de aplicar a la base de la deducción correspondiente al conjunto de donativos, donaciones y aportaciones con derecho a deducción, determinada según lo dispuesto en el artículo 18 de la Ley 49/2002, el 75% sobre los primeros 150 euros de la base de la deducción y el 30% sobre el resto de la base de la deducción. Este último porcentaje aumenta al 35% cuando en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del ejercicio anterior (67). La base de esta deducción también se computará a efectos del límite del 10% de la base liquidable del contribuyente contemplado en el artículo 69.1 de la LIRPF.

(65) Este límite del 10 por 100 de la base liquidable se aplica conjuntamente a la base de las deducciones contempladas en los apartados 3 y 5 del artículo 68 de la LIRPF, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 69.1 de la LIRPF

(66) *Cfr.*, RAMOS PRIETO, J., «La protección del patrimonio...», cit., p. 552 y 553.

(67) Estos nuevos porcentajes de deducción han sido introducidos por la disposición final 5.1.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades y son aplicables a partir del 1 de enero de 2015.

En el caso del Impuesto sobre Sociedades, los contribuyentes tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra el 35 por 100 de la base de la deducción determinada según lo dispuesto en el artículo 18 de la Ley 49/2002 (68). Si en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del período impositivo anterior, el porcentaje de deducción aplicable a la base de la deducción en favor de esa misma entidad será el 40 por ciento (69).

La base de esta deducción también está sometida a un límite ya que no podrá exceder del 10 por 100 de la base imponible del período impositivo. Las cantidades que excedan de este límite se podrán aplicar en los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 22 de la Ley 49/2002 (ley del Mecenazgo), determinadas actuaciones de conservación, restauración o rehabilitación de determinados bienes del PHE de especial relevancia (como los bienes singulares declarados Patrimonio de la Humanidad o los edificios eclesiásticos incluidos en el Plan Nacional de Catedrales) pueden ser declaradas como actividades prioritarias de mecenazgo, lo que implicará un aumento de cinco puntos en el porcentaje deducible (70).

IV. BENEFICIOS FISCALES POR LA ADQUISICIÓN DE BIENES DEL PHE

1. DEDUCCIONES ESTATALES EN LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA POR ADQUISICIÓN DE DETERMINADOS BIENES DEL PHE

El artículo 68.5.a) de la LIRPF otorga a los contribuyentes el derecho a deducir de la cuota íntegra un 15% de las cantidades invertidas en la adquisición de bienes del PHE (según la valoración efectuada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación), realizada en el extranjero para su introducción en España, siempre que se cumplan dos condiciones:

1.^a Declaración como BIC o inclusión en el inventario general de bienes muebles en el plazo de 1 año desde su introducción en territorio español.

2.^a Permanencia en territorio español y en el patrimonio del titular durante un período mínimo de 4 años.

(68) Las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos.

(69) La redacción de este precepto ha sido introducida con efectos desde el 1 de enero de 2015 por la disposición final 5.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre.

(70) Esos bienes culturales objeto de actividades prioritarias de mecenazgo se suelen detallar cada año en la LPGE.

2. REDUCCIONES EN LA BASE IMPONIBLE DEL ISD POR LA ADQUISICIÓN GRATUITA, MORTIS CAUSA O INTER VIVOS, DE BIENES DEL PHE

El artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, (en adelante, LISD), establece una reducción para los supuestos de adquisiciones mortis causa de bienes del PHE, cifrada en el 95% de su valor y sujeta al cumplimiento de los requisitos siguientes:

1.º El adquirente ha de ser el cónyuge, un descendiente o un adoptado de la persona fallecida.

2.º El objeto de la adquisición son los bienes integrantes del PHE o del PC de las Comunidades Autónomas, en la medida en que gocen de exención del IP.

3.º El bien ha de permanecer en el patrimonio del adquirente durante los 10 años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que aquel fallezca en ese intervalo.

Para las donaciones de este tipo de elementos patrimoniales el artículo 20.7 de la LISD contiene una disposición similar, exigiendo estos mismos tres requisitos que acabamos de señalar y, además, de forma adicional, se exige que el donante sea una persona mayor de 65 años o con incapacidad permanente absoluta o gran invalidez (71).

V. BENEFICIOS FISCALES POR LA TRANSMISIÓN DE BIENES DEL PHE

1. LA DEDUCCIÓN POR DONATIVOS EN LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA

La Ley 49/2002 (ley del Mecenazgo) prevé dos tipos de beneficios fiscales para los supuestos de donativos o donaciones irrevocables puras y simples de bienes del PHE a favor de las entidades calificadas como beneficiarias del mecenazgo (artículos 17 a 20):

a) Deducción de una parte del valor del bien donado de la cuota íntegra del IRPF (75% los primeros 150 euros y 30% el resto de la base de la deducción) o de la cuota íntegra del IS (35%). De acuerdo con lo señalado en el artículo 17 de la Ley 49/2002, la donación puede tener por objeto bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, que estén inscritos en el Registro general de bienes de interés cultural o incluidos en el Inventario general a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español. Asimismo, puede tener por objeto bienes culturales de calidad garantizada en favor de entidades que persigan entre sus fines la realización de actividades museísticas y el fomento y difusión del patrimonio histórico artístico.

(71) Como ha señalado RAMOS PRIETO, J., «La protección del patrimonio...», cit., p. 550, «se imponen así unas restricciones subjetivas que pueden tener sentido para la reducción por transmisión *inter vivos* de una empresa individual, de un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante, pero que no se comprenden muy bien en este supuesto».

Como fórmula alternativa se prevé también la posibilidad de la constitución gratuita de un derecho de usufructo sobre los bienes culturales, opción esta que permite ceder obras de arte sin renunciar a la propiedad de las mismas (72).

b) Como un beneficio fiscal complementario a la donación de bienes del PHE se establece una exención total de las ganancias patrimoniales puestas de manifiesto con ocasión de estas donaciones en el IRPF [art. 33.4.a) de la LIRPF] y en el IS [art. 23.1) de la Ley 49/2002].

2. EXENCIÓN EN EL IMPUESTO MUNICIPAL SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

A tenor de lo dispuesto en el artículo 105.1.b) del TRLRHL están exentos los incrementos de valor que se pongan de manifiesto como consecuencia de las transmisiones de bienes que se encuentren dentro del perímetro delimitado como Conjunto Histórico-Artístico, o hayan sido declarados individualmente de interés cultural, según lo establecido en la LPHE, cuando sus propietarios o titulares de derechos reales acrediten que han realizado a su cargo obras de conservación, mejora o rehabilitación en dichos inmuebles (73). A estos efectos, el precepto se remite a la correspondiente ordenanza fiscal para el establecimiento de los aspectos sustantivos y formales de la exención.

VI. LA IMPORTACIÓN DE BIENES DEL PHE Y EL IVA

1. CONCEPTO DE IMPORTACIÓN DE BIENES MUEBLES DEL PHE

Esta materia apenas si está esbozada en la LPHE, a pesar de ser de una gran trascendencia para evitar que nuestras fronteras se conviertan en la puerta de entrada a Europa de objetos de dudosa procedencia (74). No obstante, la Administración española ha sido una de las principales impulsoras de la firma de tratados y acuerdos internacionales destinados a evitar el tráfico ilícito de Bienes Culturales y promueve y ampara la restitución de los mismos a sus legítimos propietarios (75).

(72) Cfr. RAMOS PRIETO, J., «La protección del patrimonio...», cit., p. 553.

(73) A tal efecto, la DGT en la contestación a la consulta número V2462-06, de 11 de diciembre de 2006, entiende que «procederá la exención en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana cuando se cumplan los requisitos referidos al inmueble y se acredite la realización de las obras, extremos que deberán quedar probados conforme a lo dispuesto en el artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, todo ello sin perjuicio del cumplimiento de lo que establezca la correspondiente ordenanza fiscal del municipio de la imposición sobre los aspectos sustantivos y formales de esta exención de carácter rogado y concesión municipal.»

(74) En este sentido, GONZÁLEZ-BARANDIARÁN Y DE MULLER, C., «Importación y exportación de bienes culturales», en MINISTERIO DE CULTURA, *La lucha contra el tráfico ilícito de Bienes Culturales*, Madrid, 2008, p. 117.

(75) Así lo constata GONZÁLEZ-BARANDIARÁN Y DE MULLER, C., «Importación y exportación de bienes culturales», en MINISTERIO DE CULTURA, *La lucha contra el tráfico ilícito...*, cit., p. 117.

Por analogía con el concepto de exportación, que sí es definido por la LPHE y por el RPHE, se podría definir la importación a efectos de la normativa española sobre Patrimonio Histórico como *la introducción en territorio español de bienes que posean valores propios del Patrimonio Histórico Español, incluidos aquellos que tengan como origen los países de la Unión Europea* (76).

Con carácter más general, cabe destacar que si bien el Código Aduanero Comunitario no contiene una definición de importación (77), el Glosario de Términos Aduaneros Internacionales, publicado por la Organización Mundial de Aduanas define la importación como *la acción de introducir en un territorio aduanero una mercancía cualquiera* (78).

2. CLASES DE IMPORTACIÓN

A. Importaciones en función del origen de los bienes: comunitarias y extracomunitarias

Una primera clasificación de las importaciones debe hacerse en función del país o territorio en el que están situados los bienes que son importados y, en concreto, de si se trata de un país miembro de la Unión Europea, o, en su caso, de un territorio que forma parte del ámbito aduanero común de la Unión Europea (a efectos fiscales, también tiene relevancia si se trata de un territorio que forma parte del espacio armonizado en materia de imposición indirecta) (79), y un país que no es miembro de la Unión Europea, esto es, un país tercero o, en su caso, un territorio que no forma parte del ámbito aduanero común de la Unión Europea. Desde el punto de vista fiscal ambos tipos de importación tienen una gran importancia, pues las que podríamos calificar como importaciones intracomunitarias no van a estar sujetas a los derechos o aranceles de aduana, mientras que las importaciones procedentes de países terceros sí que estarán sometidas a todo el procedimiento aduanero, sujetas, en su caso, al arancel de aduanas (80). Por ello, en la doctrina fiscalista

(76) Así lo considera GONZÁLEZ-BARANDIARÁN Y DE MULLER, C., «Importación y exportación de bienes culturales», en MINISTERIO DE CULTURA, *La lucha contra el tráfico ilícito...*, cit., p. 117.

(77) Recientemente la Unión Europea ha aprobado el Reglamento (UE) número 952/2013, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión (refundición).

(78) Cfr., Comisión para el estudio del impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española, *Informe sobre el impacto del Comercio electrónico en la fiscalidad española*, Ministerio de Hacienda- IEF, Madrid, 2000, p. 518.

(79) En España, por ejemplo, los territorios de Ceuta y Melilla no forman parte del territorio aduanero común de la Unión Europea y las Islas Canarias no forman parte del espacio armonizado en materia de imposición indirecta, lo cual implica que desde el punto de vista fiscal la introducción de bienes procedentes de estos territorios en el resto del Estado Español tenga la consideración de una importación, a efectos de derechos de aduanas e IVA en el primer caso y a efectos del IVA en el segundo.

(80) Señala GÓMEZ DE SALAZAR Y FERNÁNDEZ, M. D., «La importación y exportación de obras de arte», Cuadernos ISEL, 2004, p. 1, (http://www.isel.org/cuadernos_2004/articulos/gomez_md.htm), que la «introducción» procedente de países miembros de la UE no están sometidas a ningún trámite aduanero.

se suele distinguir entre *importación*, para referirse a las entradas procedentes de países terceros, sometida al procedimiento aduanero, y las introducciones, para referirse a las entradas de bienes procedentes de países miembros de la Unión Europea, no sometidas a los trámites aduaneros (81).

B. Importaciones en función de su carácter temporal o definitivo

a) Las importaciones temporales

Las importaciones temporales son aquellas que tienen un período de duración determinado y limitado en el tiempo. En la actualidad son un instrumento fundamental para el intercambio de obras de arte y, en concreto, de bienes muebles que forman parte del Patrimonio Histórico y Cultural de los distintos Estados, pues son las que permiten, por ejemplo, el intercambio de bienes entre museos de distintos países para una exposición temporal, o que una obra entre en nuestro país para ser objeto de restauración o de estudio, etc. La importación temporal, en este sentido, es la otra cara de la moneda del régimen de exportación temporal previsto en el artículo 31 de la LPHE.

La tramitación ordinaria de estas importaciones temporales la realizan los cuerpos y fuerzas de seguridad del Estado y la Administración de Aduanas, que requerirá el llamado Documento Único Administrativo (DUA) de importación temporal para aquellas que procedan de países terceros, esto es, que no forman parte de la Unión Europea y su territorio aduanero común, y una documentación que acredite fehacientemente la fecha de entrada y salida en el país para aquellas que procedan de la Unión Europea y que sean revisadas durante su estancia en España (82). Junto a este procedimiento ordinario, existe otro procedimiento que podría denominarse como «extraordinario», en el que sí que interviene el Ministerio de Cultura, consistente en la firma de los certificados llamados «de no confiscación» o «anti-embargo», que son firmados por el Director General de Bellas Artes y Bienes Culturales y que reflejan el compromiso del Gobierno Español, dentro del ámbito de sus competencias, de devolver las piezas importadas temporalmente en nuestro país. Estos certificados suelen ser exigidos, como un mecanismo de garantía adicional, antes de acceder a los préstamos de sus piezas, por la mayoría de los grandes museos de Estados Unidos, Rusia o Suiza (83).

Desde el punto de vista fiscal hay que tener en cuenta que en el ámbito de las obras de arte no hay derechos de arancel, esto es, no hay que satisfacer derechos de

(81) En este sentido, GÓMEZ DE SALAZAR Y FERNÁNDEZ, M. D., «La importación y exportación...», cit., p. 1.

(82) Cfr., GONZÁLEZ-BARANDIARÁN Y DE MULLER, C., «Importación y exportación de bienes culturales», en Ministerio de Cultura, *La lucha contra el tráfico ilícito...*, cit., p. 118.

(83) En este sentido, GONZÁLEZ-BARANDIARÁN Y DE MULLER, C., «Importación y exportación de bienes culturales», en Ministerio de Cultura, *La lucha contra el tráfico ilícito...*, cit., p. 118, en cuya opinión, la validez de estos certificados en el ámbito de la normativa internacional es muy cuestionable, pero se está trabajando en la actualidad para conseguir una postura común europea sobre su texto y contenidos concretos.

aduanas, pues todas son libres (84). En el caso del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), que es el impuesto general al consumo que grava también con carácter general las importaciones, hay que tener en cuenta en el caso de importaciones temporales de obras de arte lo dispuesto en los artículos 17 y 18.2 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), en virtud de los cuales no se entenderá producido el hecho imponible importación en el IVA cuando estemos en presencia de alguno de los regímenes aduaneros suspensivos previstos en el artículo 24 de la LIVA, como es el caso de la importación temporal. Quiere esto decir que la importación temporal de obras de arte, para una exposición, por ejemplo, no está sujeta al IVA por constituir uno de los regímenes aduaneros especiales contemplados en el artículo 24 de la LIVA (85). Ahora bien, si se incumplen los plazos de la importación temporal y sus posibles prórrogas o la normativa que configura el régimen aduanero especial o, en su caso, se expiden los bienes a otro punto dentro del territorio de aplicación del impuesto, entonces sí que procedería aplicar el IVA (86).

La importación temporal puede realizarse también con opción de venta de los bienes, por ejemplo, existe la posibilidad de vender los bienes que participan en una feria de arte. En este caso, puesto que se trata de una importación temporal exenta de derechos, también se beneficiaría de la exención en el IVA en virtud de lo dispuesto en el artículo 24 de la LIVA, dado que le resulta aplicable el régimen suspensivo aduanero de la importación temporal (87).

Asimismo, habrá que tener en cuenta que el artículo 54 de la LIVA establece una exención para la importación de objetos de colección o de arte de carácter educativo, científico o cultural, no destinados a la venta e importados por museos, galerías y otros establecimientos autorizados para recibir esos objetos con exención. La exención está condicionada a que los objetos se importen a título gratuito o, si lo son a título oneroso, que sean entregados por una persona o entidad que no actúe como empresario o profesional. Además, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17 del Reglamento del IVA, esta exención está condicionada a su autorización por la Administración tributaria, por lo que tiene que ser previamente solicitada por el interesado. Lógicamente, esta exención opera fundamentalmente en las importaciones definitivas, ya que las temporales, como hemos visto, no estarán sujetas al constituir ese régimen aduanero suspensivo especial.

(84) *Vid.*, en este sentido, GÓMEZ DE SALAZAR Y FERNÁNDEZ, M. D., «La importación y exportación...», cit., p. 2, que realiza una sucinta descripción de todo el procedimiento aduanero.

(85) Así, por ejemplo, la importación de unas obras de arte (cuadros) por parte del Museo Guggenheim de Bilbao procedentes de un museo de Nueva York (EE.UU.), para una importación temporal de un año no está sujeta al IVA, como pone de manifiesto respecto a este caso la sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de octubre de 2009, (rec. 282/2008).

(86) Ilustrativa sobre ello resulta la sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de octubre de 2009, (rec. 282/2008).

(87) Resulta ilustrativa al respecto la Contestación de la Dirección General de Tributos a la Consulta V0554-10, de 22 de marzo de 2010.

b) *Las importaciones definitivas*

En cuanto al régimen de las importaciones definitivas, se pueden distinguir dos supuestos. El primero podríamos calificarlo como el régimen general de importación definitiva, es decir, aquella importación de bienes muebles del Patrimonio Histórico Español que se realiza con vocación de permanencia y el segundo, que podríamos calificar como régimen especial o de importación con posibilidad de exportación, es aquel supuesto de importación que se realiza con la posibilidad o la expectativa de volver a reexportar el bien, es decir, de proceder nuevamente a su exportación en un plazo de 10 años (88). La persona o entidad que importe un bien mueble del PHE tiene la opción de elegir entre uno u otro régimen de importación, procediendo para ello a realizar una serie de trámites en un sentido o en otro, como veremos a continuación (89).

En el primer supuesto de importación que hemos mencionado, el que hemos calificado como régimen general, siempre que la importación haya sido realizada legalmente y esté debidamente documentada, el interesado deberá solicitar a la Comunidad Autónoma competente que dichos bienes sean incluidos en el Inventario General de Bienes Muebles o que sean declarados Bienes de Interés Cultural. Una vez que los bienes sean incluidos en dicho Inventario o declarados BIC en el plazo de un año desde su importación, su titular obtendrá una serie de beneficios fiscales, condicionados a que dichos bienes permanezcan en el territorio español y dentro de su patrimonio al menos durante cuatro años. Así, por ejemplo, como hemos visto con anterioridad, en el ámbito del IRPF, las personas físicas residentes en España que adquieran bienes del Patrimonio Histórico Español en el extranjero para introducirlos dentro del territorio español, cuando se den las condiciones que acabamos de explicar (inscripción en el Inventario o declaración de BIC y permanencia de 4 años en España y en el patrimonio de la persona que los ha importado), gozarán de una deducción en la cuota íntegra del IRPF del 15 por 100 de las cantidades invertidas en la adquisición de dichos bienes (90).

En el segundo supuesto de importación, el régimen que hemos calificado como especial o de importación con posibilidad de reexportación, el titular de los bienes, en un plazo máximo de tres meses a partir de la fecha de la importación, podrá presentar ante la Administración (Dirección General de BB.AA. y BB.CC.) una *declaración de importación* según el modelo oficial. Para bienes procedentes de países terceros esta declaración se acompañará de la documentación que acredite la propiedad del bien y del DUA de importación. Para bienes procedentes de países de la Unión Europea se deberá adjuntar la documentación que acredite la propiedad del bien y la documentación que acredite la fecha de entrada en nuestro país del bien (91).

(88) El régimen de exportación de bienes previamente importados es un régimen privilegiado en la LPHE.

(89) Cfr., GONZÁLEZ-BARANDIARÁN Y DE MULLER, C., «Importación y exportación de bienes culturales», en MINISTERIO DE CULTURA, *La lucha contra el tráfico ilícito...*, cit., p. 118, que puntualiza que el importador deberá acogerse a una modalidad u otra de importación, pero no a ambas.

(90) Así lo establece el artículo 68.5) de la LIRPF.

(91) En este sentido, GONZÁLEZ-BARANDIARÁN Y DE MULLER, C., «Importación y exportación de bienes culturales», en MINISTERIO DE CULTURA, *La lucha contra el tráfico ilícito...*,

Respecto al IVA que grava estas importaciones definitivas, en primer lugar, hay que tener en cuenta la exención contemplada en el artículo 54 de la LIVA, ya comentada, para los casos en los que concurra el presupuesto de hecho de la misma y sea solicitada de la Administración tributaria. En segundo lugar, a las importaciones definitivas de bienes muebles del PHE se les aplica el tipo reducido del 10 por 100, en virtud de lo dispuesto en el artículo 91.4) para las importaciones y 91.5) para las adquisiciones intracomunitarias. Además, a la reventa de este tipo de bienes le resultará aplicable el régimen especial previsto en el artículo 136 de la LIVA para los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

VII. LA DACIÓN DE BIENES DEL PHE EN PAGO DE DEUDAS TRIBUTARIAS

De acuerdo con lo señalado en el artículo 73 de la LPHE el pago de las deudas tributarias podrá efectuarse mediante la entrega de bienes que formen parte del PHE, que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General (92). El artículo 60.2) de la LGT también ampara esta forma de pago al señalar que podrá admitirse el pago en especie de la deuda tributaria en período voluntario o ejecutivo cuando una ley lo disponga expresamente, todo ello sujeto a los términos y condiciones previstos reglamentariamente (93). Si bien esta forma de pago de las deudas tributarias nació inicialmente ligada a alguno de los grandes impuestos estatales, destacadamente el ISD, hoy está prácticamente extendida por todo el sistema tributario, pudiendo encontrarse normas que la admiten también en impuestos autonómicos y en tributos locales. Coincidimos con Peñuelas en que el fin primordial de esta institución es el del enriquecimiento del patrimonio cultural, ya que, gracias a la dación en pago los Entes públicos pueden poner a disposición de todos los ciudadanos los bienes adquiridos (94). No podemos detenernos, dado el carácter de este tra-

cit., p. 118, que apunta que para acreditar tales extremos puede ser válida la factura de compra del bien (para la titularidad) y la factura de la empresa de transporte (para acreditar la fecha de entrada en nuestro país).

(92) La redacción actual del precepto fue introducida por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre.

(93) Sobre esta forma de pago *vid.*, el excelente libro de PEÑUELAS I REIXACH, L., *El pago de impuestos mediante obras de arte y bienes culturales. La dación de bienes del Patrimonio Histórico Español*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2001, *in totum*; ALMAGRO MARTÍN, C., «Conservación y tutela del Patrimonio Histórico por el Estado: su transmisión en pago de la deuda tributaria», en PEINADO HERREROS, M.A. (Coord.), *I Congreso Internacional «El patrimonio cultural y natural como motor de desarrollo: investigación e innovación»*, edición de la Universidad Internacional de Andalucía, Sevilla, 2012, p. 318 y ss.

(94) Cfr., PEÑUELAS I REIXACH, L., *El pago de impuestos...*, cit., p. 24. Por el contrario, DE LA TORRE SOTOCA, J. D., *Tributación de la cultura. Beneficios fiscales al sector cultural*, coedición del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte y de la editorial Comares, Granada, 2013, p. 215, considera que el origen histórico de la figura de la dación en pago con bienes del Patrimonio Histórico se justifica en ser un mecanismo para posibilitar el pago de impuestos ante situaciones de insolvencia para pagar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

bajo, en los pormenores del procedimiento para la dación en pago, lo que sí podemos constatar es que con la crisis económica se ha reducido enormemente el número de expedientes de dación en pago de impuestos aceptados por la Administración, hasta el punto de que en el año 2014 no se aceptó ningún bien de los ofrecidos en pago de impuestos. Lo cual ha generado una cierta conflictividad entre la Administración tributaria y los contribuyentes que ha tenido reflejo en la jurisprudencia (95).

Hay que destacar que como beneficio fiscal ligado a esta figura de la dación en pago la normativa tributaria declara exentas las posibles ganancias patrimoniales que se puedan poner de manifiesto con esta transmisión.

VIII. IMPUTACIÓN FRACCIONADA DE LAS AYUDAS PÚBLICAS PERCIBIDAS PARA LA CONSERVACIÓN Y REHABILITACIÓN DE BIENES DEL PHE

Las ayudas públicas otorgadas por las Administraciones competentes a los titulares de bienes integrantes del PHE y destinadas exclusivamente a su conservación y rehabilitación podrán acogerse en el IRPF a una regla especial de imputación que beneficia al contribuyente, en tanto que permite paliar la progresividad del impuesto (artículo 14.2 j) de la Ley 35/2006, del IRPF).

Consiste en que se podrán imputar en el ejercicio en que se perciben y en los tres ejercicios siguientes (fraccionamiento en 4 años de la imputación de la ayuda) (96).

(95) Llama la atención que obras de grandes pintores como Francisco de Goya hayan sido rechazadas por la Administración, como sucede en el caso de la sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de enero de 2013, (rec. 543/2011), en el que la Administración rechaza la obra de Goya «*lienzo titulado de Santa Justa y Santa Rufina*» ofrecida por un contribuyente en pago de deudas tributarias porque pese a que en el informe de la Comisión de Valoración de la Junta de Calificación, Valoración y Exportación del Ministerio de Cultura se reconoce la gran calidad artística del cuadro, se indica como motivo que fundamenta el rechazo que «*dada la gran representación de obras de este pintor en las colecciones del Estado, el mismo carece de suficiente interés para el Estado.*» Al ver esto, uno recuerda lo escrito en MUSEO NACIONAL DEL PRADO, *La Guía del Prado*, 2.ª edición, Museo Nacional del Prado, Madrid, 2009, p. 162, donde se indica que «en la actualidad Goya es el artista más ampliamente representado en el Museo, que atesora cerca de ciento cincuenta pinturas y quinientos dibujos de su mano, además de sus series de grabados, lo que constituye la más completa colección de obras del artista por número y calidad». Y es que, continúa el texto dedicado a Goya, «pocos creadores han dejado una herencia de tanta trascendencia para el futuro incluso fuera del ámbito artístico, ya que su obra ha seducido y ha sido analizada por historiadores, sociólogos y psicólogos, además de estar muy presente en la literatura y el cine». Y no termina uno de entender la política estatal que se está siguiendo en los últimos años respecto a esta figura de la dación de bienes del PHE en pago de deudas tributarias.

(96) La STSJ de Castilla-La Mancha de 21 de diciembre de 2009 (rec. 766/2005), ha establecido que en el caso de bien ganancial la subvención o ayuda se imputa personalmente a ambos cónyuges por mitad.

BIBLIOGRAFÍA

- ALMAGRO MARTÍN, C., «Conservación y tutela del Patrimonio Histórico por el Estado: su transmisión en pago de la deuda tributaria», en PEINADO HERREROS, M.A. (Coord.), *I Congreso Internacional «El patrimonio cultural y natural como motor de desarrollo: investigación e innovación»*, edición de la Universidad Internacional de Andalucía, Sevilla, 2012.
- ARNAL SURÍA, S., *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles*, el Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 1991.
- BARQUERO ESTEVAN, J. M., *Gestión tributaria y relaciones interadministrativas en los tributos locales*, Montecorvo- UAM, Madrid, 1999.
- BORDALLO MONTALVO, L., *Exenciones tributarias e impuestos locales*, tesis doctoral dirigida por la profesora A. AGULLÓ AGÜERO, Área de Dret Financer i Tributari, Departament de Dret, Universitat Pompeu Fabra, Barcelona, 2006.
- BREÑA CRUZ, F. A.; GARCÍA MARTÍN, J. A., *El Impuesto sobre el Patrimonio Neto*, IEF, Madrid, 1980.
- CHECA GONZÁLEZ, C.; MERINO JARA, I., *La reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, Cizur Menor, 2003.
- DE LA TORRE SOTOCA, J. D., *Tributación de la cultura. Beneficios fiscales al sector cultural*, coedición del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte y de la editorial Comares, Granada, 2013.
- DE PABLOS ESCOBAR, L., *Una valoración del Impuesto sobre el Patrimonio Neto*, IEF, Madrid, 1990.
- EIROA VILLARNOVO, F. J., «El Impuesto sobre el Patrimonio Neto en el marco de la reforma tributaria: panorama general», en *XXVI Semana de Estudios de Derecho Financiero*, IEF, Madrid, 1979.
- ESCRIBANO LÓPEZ, F., *El Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 1985.
- FUENTES QUINTANA, E., «Introducción» al libro de FRITZ NEUMARK, *Principios de la imposición*, (traducción de José Zamit), IEF, Madrid, 1974.
- FUNDACIÓN ARTE Y MECENAZGO, *Informe sobre el estatuto jurídico tributario del coleccionista en España y posibles medidas que contribuyan a su promoción*, Barcelona, 2014.
- GARCÍA LUIS, T., «Una visión general del régimen impositivo del Patrimonio Histórico Español», en AA. VV., *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Tomo I, Lex Nova, Valladolid, 2005.
- GÓMEZ DE LA TORRE DEL ARCO, M., «El restablecimiento del Impuesto sobre el Patrimonio», *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, XLV, 2012.
- GÓMEZ DE SALAZAR Y FERNÁNDEZ, M. D., «La importación y exportación de obras de arte», *Cuadernos ISEL*, 2004, p.1, (http://www.isel.org/cuadernos_2004/articulos/gomez_md.htm).
- GONZÁLEZ-BARANDIARÁN Y DE MULLER, C., «Importación y exportación de bienes culturales», en MINISTERIO DE CULTURA, *La lucha contra el tráfico ilícito de Bienes Culturales*, Madrid, 2008.
- GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L., «El Impuesto sobre Bienes Inmuebles», en AA. VV., *Los tributos locales*, Thomson Reuters - Civitas, 2.ª edición, Cizur Menor, 2010.
- MUSEO NACIONAL DEL PRADO, *La Guía del Prado*, 2.ª edición, Museo Nacional del Prado, Madrid, 2009.

- PALAO TABOADA, C., «Tipicidad e igualdad en la aplicación de las normas tributarias. (La aplicación de la analogía en Derecho tributario), *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, núm. 1, 1997.
- PARADA VÁZQUEZ, R., *Derecho administrativo III. Bienes públicos. Derecho urbanístico*, 8.ª edición, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2000.
- PEDREIRA MENÉNDEZ, J., *Beneficios e incentivos fiscales del patrimonio cultural*, Aranzadi, Cizur Menor, 2004.
- PEÑUELAS I REIXACH, L., *El pago de impuestos mediante obras de arte y bienes culturales. La dación de bienes del Patrimonio Histórico Español*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2001.
- *Valor de mercado y obras de arte. Análisis fiscal e interdisciplinario*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2005.
- RAMOS PRIETO, J., «La protección del patrimonio cultural a través del sistema tributario: análisis de la experiencia española», en PEINADO HERREROS, M.A. (Coord.), *I Congreso Internacional «El patrimonio cultural y natural como motor de desarrollo: investigación e innovación»*, edición de la Universidad Internacional de Andalucía, Sevilla, 2012.
- RANCAÑO MARTÍN, M.A., «Las medidas fiscales de tutela y protección del patrimonio histórico en el ordenamiento jurídico español», en PEINADO HERREROS, M.A. (Coord.), *I Congreso Internacional «El patrimonio cultural y natural como motor de desarrollo: investigación e innovación»*, edición de la Universidad Internacional de Andalucía, Sevilla, 2012.